

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Využití informací manažerského účetnictví pro analýzu poskytovaných služeb ve
vybrané obchodní společnosti
Use of Managerial Accounting Information for Analysis of Provided Services in the
Selected Business Company

Student:	Bc. Barbora Vítková
Vedoucí diplomové práce:	Ing. Marcela Palochová, Ph.D

Ostrava 2020

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Barbora Vítková**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Využití informací manažerského účetnictví pro analýzu poskytovaných služeb ve vybrané obchodní společnosti**
Use of Managerial Accounting Information for Analysis of Provided Services in the Selected Business Company
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretické vymezení manažerského účetnictví
 3. Teoretické vymezení nákladů a výnosů
 4. Využití informací manažerského účetnictví pro analýzu poskytovaných služeb ve vybrané obchodní společnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DRURY, Coli. *Managment and Cost Accouting*. United Kingdom: Cengage Learning EMEA, 2015. 816 p. ISBN 978-1-4080-4180-2.
KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2019

Datum odevzdání: 24.04.2020



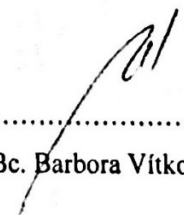
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



doc. Ing. Lenka Kauzerová, CSc.
proděkanka pro studium
na základě pověření k jednání č.j.
VSB/19/050319/9900 ze dne 24. 9. 2019

Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně a přílohu č. 1 jsem samostatně upravila a vložila.

V Ostravě dne 20. 4. 2020



.....
Bc. Barbora Vítková

Obsah

1	Úvod.....	6
2	Teoretické vymezení manažerského účetnictví	8
2.1	Finanční účetnictví	9
2.1.1	Vztah finančního a manažerského účetnictví.....	9
2.2	Manažerské účetnictví.....	11
2.2.1	Úkoly manažerského účetnictví	11
2.2.2	Struktura manažerského účetnictví	12
2.2.3	Vztah nákladového a manažerského účetnictví	13
2.3	Kalkulace.....	14
2.3.1	Úkoly kalkulace	14
2.3.2	Předmět kalkulace	15
2.3.3	Metody kalkulace	15
2.3.4	Kalkulační vzorec.....	16
2.4	Rozpočetnictví.....	16
2.4.1	Úkoly rozpočetnictví.....	17
2.4.2	Časové vymezení rozpočtů	18
2.5	Nákladové účetnictví.....	18
2.5.1	Jednookruhová účetní soustava.....	19
2.5.2	Dvouokruhová účetní soustava	20
2.6	Daňové účetnictví.....	20
2.7	Controlling	20
2.7.1	Postavení controllera.....	21
2.7.2	Vztah controllingu a manažerského účetnictví	22
3	Teoretické vymezení nákladů a výnosů	23
3.1	Vztah nákladů, výdajů, výnosů a příjmů.....	23

3.2	Pojetí výnosů a nákladů	24
3.2.1	Finanční pojetí nákladů a výnosů.....	25
3.2.2	Hodnotové pojetí nákladů a výnosů	26
3.2.3	Ekonomické pojetí nákladů a výnosů	27
3.3	Metoda klasifikace nákladů.....	28
3.3.1	Druhové členění nákladů.....	28
3.3.2	Účelové členění nákladů	30
3.3.3	Členění nákladů ve vztahu k procesům, aktivitám a činnostem podniku	31
3.3.4	Členění nákladů podle způsobu kontroly hospodárnosti	32
3.3.5	Členění nákladů ve vztahu k výkonům	33
3.3.6	Členění nákladů podle jednotlivých míst vzniku	34
3.3.7	Členění nákladů dle odpovědnosti a rozhodovací pravomoci.....	35
3.4	Metoda klasifikace výnosů.....	35
3.4.1	Druhové členění výnosů.....	35
3.4.2	Účelové členění výnosů	36
3.4.3	Členění výnosů ve vztahu ke změně objemu prováděných výkonů	36
3.4.4	Členění nákladů a výnosů podle znalostí z krátkodobého hlediska.....	36
3.4.5	Analýza bodu zvratu	37
4	Využití informací manažerského účetnictví pro analýzu poskytování služeb ve vybrané obchodní společnosti.....	41
4.1	Základní informace o vybrané obchodní společnosti.....	41
4.2	Charakteristika jednotlivých kategorií podnikání	42
4.2.1	Těžba a prodej kameniva	42
4.2.2	Oprava a údržba komunikací	42
4.2.3	Výroba nástaveb a servis strojů pro opravy silnic pomocí třískové metody....	43
4.2.4	Vedení účetnictví ve vybrané obchodní společnosti	44
4.3	Analýza výsledku hospodaření	46

4.4	Praktické využití informací manažerského účetnictví na jednotlivé podnikatelské činnosti.....	48
4.4.1	Detailnější analýza nákladů a výnosů za jednotlivé činnosti	51
5	Závěr	65
	Seznam použité literatury	67
	Seznam zkratk	69
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Cílem této diplomové práce bude využití znalostí manažerského účetnictví a jejich aplikace pro analýzu poskytovaných služeb ve vybrané obchodní společnosti v letech 2016-2018. V celé diplomové práci bude použito několik metod. V teoretické části bude použita metoda deskripce, která popisuje jednotlivé pojmy, jež budou aplikované v praktické části diplomové práce. V praktické části bude použita metoda komparace, kdy dochází díky informacím manažerského účetnictví ke srovnávání výsledků mezi jednotlivými roky. Další aplikovanou metodou bude metoda dotazování, jež je založena na osobním kontaktu s pracovníky společnosti. Metoda, která bude použita v celé diplomové práci, se nazývá metoda postupu a analýzy.

První teoretická kapitola bude obsahovat teoretické vymezení manažerského účetnictví, včetně jeho úlohy ve společnosti. Dále zde budou popsány rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím. Oblast manažerského účetnictví je velmi rozsáhlá a obsahuje široké spektrum informací. Pojem manažerského účetnictví zahrnuje nákladové účetnictví, finanční či daňové účetnictví. Veškeré tyto informace budou poté rozděleny dle potřeb uživatelů do následujících skupin: externí uživatelé, interní uživatelé a stát. V druhé kapitole se budou charakterizovat kalkulace, včetně kalkulačních metod. Dále zde bude definován controlling a postoj controllera z hlediska jeho úlohy ve společnosti. V neposlední řadě bude kapitola obsahovat srovnání controllingu a manažerského účetnictví.

Další teoretická kapitola diplomové práce bude obsahovat vymezení pojmů náklad, výdaj, výnos a příjem. Bude zde definované pojetí nákladů a výnosů z hlediska finančního, hodnotového a ekonomického pojetí. Náklady a výnosy jsou nedílnou součástí ekonomického pohybu. Dále se bude v kapitole nacházet klasifikace nákladů a výnosů. Každé členění bude specifikováno, včetně příkladu, o jaký náklad či výnos se jedná v praxi. V kapitole bude rovněž charakterizován bod zvratu a jeho grafické a matematické zobrazení.

V praktické kapitole a zároveň nejdůležitější kapitole bude představena vybraná obchodní společnost, která pro diplomovou práci poskytne data a důležité informace. V diplomové práci bude respektován požadavek společnosti, aby její název nebyl zveřejněn, avšak veškerá data zůstávají skutečná a neupravená. Vybraná společnost se

zabývá třemi oblastmi, kterými jsou těžba a prodej kameniva, oprava a údržba komunikací a výroba nástaveb a servis strojů pro opravy silnic pomocí třískové metody. Kapitola bude obsahovat analýzu dat a následnou interpretaci výsledků, jež budou získávány pomocí informací manažerského účetnictví. Poskytnutá data budou reálná a budou podávat poctivý a nezkreslený obraz účetnictví vybrané společnosti. Veškerý text a hodnoty ve čtvrté kapitole diplomové práce budou získány z interních zdrojů společnosti, internetových stránek společnosti, účetních závěrek, výkazů zisků a ztrát, aj.

2 Teoretické vymezení manažerského účetnictví

Pojem manažerské účetnictví je velmi obsáhlý. Do pojmu manažerské účetnictví lze zahrnout finanční, nákladové a daňové účetnictví. Konečné informace každé oblasti jsou vybírány a předány uživatelům podniku. Velmi blízko má k manažerskému účetnictví také controlling, jehož úkolem je doplňovat informace, plánovat a kontrolovat.

Způsob rozdělení výsledných informací je členěn dle potřeby uživatelů do následujících skupin:

- interní uživatelé,
- externí uživatelé,
- stát.

Cílem všech interních uživatelů je zobrazení podnikatelského postupu. Interní uživatelé mají také rozhodovací pravomoci, odpovídají za chod společnosti a její výsledky. Do skupiny interních uživatelů patří např. vlastníci, statutární orgány a řídicí pracovníci.

Další skupinou jsou externí uživatelé. Tito uživatelé se zaměřují na finanční účetnictví. Mají přístup k výkazům finančního účetnictví a k informacím, které lze nalézt ve výroční zprávě nebo účetní uzávěrce. Externí uživatelé představují obsáhlou a různorodou skupinu, do které lze zařadit např.:

- Zaměstnance podniku, jejichž zájem je směřován především na vývoj mezd, kvalitu pracovních podmínek a sociálního zajištění;
- Kooperující podniky, do kterých zahrnujeme odběratele, dodavatele, bankovní instituce, pojišťovny a další finanční instituce;
- Státní orgány, které mají za úkol kontrolovat. Do skupiny můžeme zahrnout finanční úřad, správu sociálního zabezpečení, inspekci životního prostředí aj.;
- Krajské úřady, orgány veřejné správy zastupitelské orgány obcí a měst, jejichž snahou je oboustranný prospěch. (Kolektiv autorů, 2015)

Mezi zvláštní skupinu externích uživatelů patří stát, který si klade za cíl soustředit se na oblast daňového účetnictví, díky kterému je schopen správně zajistit výši základu daně z příjmu.

2.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví zpracovává veškeré účetní úkony, díky kterým lze sledovat změny v majetku a závazcích určité účetní jednotky obvykle ve vztahu k jejímu okolí, do kterého náleží dodavatelé, odběratelé, finanční úřady aj. Tyto účetní úkony platí pro podnik jako celek a zachycují tak operace, které souvisí s podnikatelským procesem. Pomocí finančního účetnictví je podnik také schopen zjistit základ pro výpočet daně z příjmů. (Lazar, 2012)

Jedním z nejdůležitějších nároků na sestavení účetních výkazů je dodržení pravidel, která zajistí externím uživatelům kompletnost účetních informací, spolehlivost a srovnatelnost v čase mezi danými podniky. Charakteristickým rysem informací je preference stability vývoje podniku v čase. (Kolektiv autorů, 2015)

Cílem všech akcionářů je, aby jejich peníze byly dobře investovány, protože to zajistí rozvoj podniku a jeho budoucnost. Často se stává, že požadavky kladené na výsledek externích uživatelů a řídicích pracovníků se neshodují.

Finanční účetnictví je v České republice regulováno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. V zákoně o účetnictví lze nalézt informace o vedení účetnictví. Tento zákon se zabývá účetními doklady a jejich způsobem uchování, účetními knihami, účetní závěrkou atd. Dalším regulátorem je vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. (dále jen „vyhláška 500/2002 Sb.“) pro podniky účtující v podvojném účetnictví. (Kolektiv autorů, 2015; Lazar, 2012; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007)

2.1.1 Vztah finančního a manažerského účetnictví

Většina informací a dat, které vytváří manažerské účetnictví, pochází z finančního účetnictví. Finanční a manažerské účetnictví jsou na sobě nezávislá. Jejich koneční uživatelé jsou odlišní. Účetní informace jsou určeny především řídicím pracovníkům, zatímco finanční informace jsou poskytovány vlastníkům a věřitelům společnosti. Jelikož jsou uživatelé informací rozdílní, jsou rozdílné i jejich potřeby. Výsledkem se tak stává řada odlišností, které lze vypořádat již v pojetí nákladů u finančního i manažerského účetnictví. Mezi další rozdíly patří, že manažerské

účetnictví vychází z jinak vymezených pasiv a aktiv, než je tomu ve finančním účetnictví. Další odlišnosti jsou patrné tabulce 2.1. (Král a kolektiv, 2012)

Tabulka 2.1 Rozdíl mezi manažerským a finančním účetnictvím

Manažerské účetnictví	Finanční účetnictví
Není regulováno, je v pravomoci účetní jednotky	Data z finančního účetnictví musí být zveřejňována
Informace jsou poskytovány interním uživatelům	Informace jsou poskytovány externím uživatelům
Dochází k průběžnému informování o chodu podniku	Každý rok je zveřejňována účetní závěrka
Analytická evidence	Syntetická evidence
Informace jsou úplné, bezprostřední a důvěrné	Informace jsou veřejné, princip opatrnosti
Orientace na budoucnost	Orientace na minulost
Ceny vznikají na základě kalkulací	Ceny jsou reálné
Jednotky jsou hodnotové nebo naturální	Jednotky jsou finanční
Analýzy jednotlivých středisek podniku	Celopodnikové informace

Zdroj: (Fibírová, Šoljáková, Wagner, 2011; Leiwy, Perks, 2013) - vlastní zpracování

Cílem manažerského účetnictví je podporovat manažery díky získaným informacím, které představují souhrn všech činností, jež v podniku probíhají pomocí ocenění spotřebovaných nákladů a poměřením s oceněnými výnosy v podnikové činnosti. V manažerském účetnictví tak pro náklady platí, že se musí jednat o spotřebu účelovou i účelnou. Účelová spotřeba zahrnuje náklady, které jsou spotřebovány na určitý podnikatelský chod. Účelná spotřeba tak představuje náklady, které jsou přiměřené k dosaženým vstupům. Mezi další díl patří poskytování komplexních informací o všech nákladech, které souvisí s činností podniku. Náklady by měly být spotřebovány efektivně a měly by souviset s konkrétní činností. Toto je také jeden z důvodů, proč náklady bývají často vzaty z finančního účetnictví do manažerského účetnictví a doplněny o kalkulační náklady. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

Hlavním cílem finančního účetnictví je získat podrobnější informace o vnitřní struktuře a členění. Informace z finančního účetnictví jsou dostupné všem, např. konkurenci, proto vzniká důvod, proč podnik skrývá určité informace, např. výsledky z prodeje. (Král a kolektiv, 2012)

2.2 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví je chápáno jako účetnictví, které je vytvořeno pro řízení podniku. To je také jeho hlavním cílem. Slouží především manažerům ke správnému rozhodnutí o budoucím rozvoji a chodu. Obsahuje interní data, kterých by mohly zneužít konkurenční firmy, což by mohlo mít negativní následky. Informace, které se podnik rozhodne zveřejnit, by neměly obsahovat veškeré informace o podniku. Žádné legislativní předpisy neupravují rozsah, obsah a ani strukturu manažerského účetnictví. Je kladen důraz na efektivní řízení podniku, na jeho rozhodování a následně i kontrolu uvnitř podniku tak, aby nedošlo k chybám, které by se mohly podepsat na budoucím vývoji. Je kladen důraz na to, aby fungovala součinnost mezi jednotlivými řídicími orgány a středisky, které se v podniku nachází. (Fibírová, Šoljáková, Wagner, 2011; Lang, 2005; Drury, 2015)

2.2.1 Úkoly manažerského účetnictví

V současné době je kladen důraz na to, aby získávaná data z manažerského účetnictví byla použita pro vnitřní řízení podniku. Jednotlivé úkoly, které jsou navzájem propojeny a navazují na sebe, je možno dělit do tří skupin. A ty jsou:

- zjištění skutečných informací a jevů,
- kontrola a poté rozbor jevů s následným zpracováním výstupních dat,
- příprava informací pro rozhodování a určení úkolů, které vyplývají z rozhodovacích procesů. (Čechová, 2011)

Bod první a druhý se v praxi zabývá nejen manažerským účetnictvím, ale i účetnictvím finančním. Zachycuje veškeré informace a úkony do účetních knih a následně provádí kontrolu pomocí analýz, které se zaměřují hlavně na externí uživatele a jejich potřeby. Zatímco bod třetí patří pouze do manažerského účetnictví. První dva body jsou spolu úzce spojeny, proto nelze stanovit jasné hranice, kdy se jedná o zjištění, rozbor, kontrolu, zpracování nebo přípravu. Proto je možné jednotlivé úkoly manažerského účetnictví charakterizovat následovně:

- podává informace o struktuře podnikových nákladů, a to hlavně v druhovém a účelovém členění, kdy druhové členění slouží především pro sestavení výkazu zisku a ztráty ve finančním účetnictví a účelové členění se týká potřeb na vnitropodnikové řízení,

- předkládá informace o výkonech,
- předkládá informace o jednotlivých útvarech a tom, že náklady v podniku vznikají,
- předkládá informace o útvarech,
- obsahuje kalkulační systém, který využívá informací o manažerském účetnictví a následně je poskytuje účetnictví,
- zajišťuje běžnou kontrolu nákladů,
- zajišťuje podklady pro rozhodování, které je cílem manažerského účetnictví,
- vytváří podnikový rozpočet, který je nadále sestaven pro celý podnik, a nejen pro určitý výrobek nebo výkon,
- vytváří vnitropodnikové rozpočty, rozpočty režii a rozpočty středisek nákladů a výnosů.

2.2.2 Struktura manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví je kompaktní systém sběru dat s následným přenosem mezi řídicí pracovníky. Čím jsou data přesnější a kvalitnější, tím jsou přesnější návrhy, doporučení nebo opatření, které jsou následně předkládány. Manažerské účetnictví se zabývá hlavně hospodářskými středisky a jejich činností. Hospodářské středisko představuje jednotku, která má svou vlastní pracovní náplň i kompetenci, tím je i každé středisko nedílnou součástí celku. Účetní středisko by mělo mít svého odpovědného vedoucího, který současně působí jako kontrolor, ale i jako osoba, která předává informace dalším lidem, jež jsou nedílnou součástí podniku. Aby bylo možné rozpoznat jednotlivá střediska, je důležité vést analytickou evidenci nákladů a výnosů. Výsledné informace nadále slouží jako podklad pro dohled nad hospodárností a efektivností jednotlivých útvarů. Pomocí těchto informací lze určit, zda se plní podnikatelský plán a jaké jsou budoucí kroky podniku. Cílem každého podniku je vytváření zisku, díky němuž lze získávat investice k pořízení dalších aktiv. Investice vedou nejen k růstu podniku, ale i ke zlepšení postavení na trhu a k větší konkurenceschopnosti. Nejdůležitější cestou k úspěchu je orientace na zákazníka. (Fibířová, Šoljářová, Wagner, 2011; Král a kolektiv, 2012; Lang, 2005)

Manažerské účetnictví získává informace ze zdrojů, kterými jsou:

- finanční účetnictví,
- nákladové účetnictví,
- kalkulace,

- rozpočetnictví.

2.2.3 Vztah nákladového a manažerského účetnictví

Detailnější struktura manažerského účetnictví vychází z toho, jaký druh informací je poskytován řídicím pracovníkům. Určují se hlavně informace, které se dále dělí ve vztahu k rozhodovacím procesům. Přístup nákladového účetnictví byl tak klíčový v historickém vývoji v manažerském účetnictví.

V první fázi se proto nákladové účetnictví zaměřovalo na výši skutečně vynaložených nákladů a výnosů, a to dle fáze ke konečným výkonům a později ke vztahu procesu a útvarům, jež byly v podniku vytvořeny, a které se vztahovaly k nákladům, respektive výnosům.

Ve druhé fázi bylo možno rozdělené náklady porovnat s cíleným stavem a určit tak výši odchylek.

Účetnictví, které poskytuje pro obě fáze dostatečné informace, se považuje za základní část manažerského účetnictví, často označovanou jako nákladové účetnictví. Cílem nákladového účetnictví je poskytnout informace k řízení podnikatelského procesu v podmínkách, ve kterých už bylo o základních parametrech procesu rozhodnuto. Rozdíly mezi těmito dvěma fázemi, jsou patrné v tabulce 2.2. (Král a kolektiv, 2012)

Tabulka 2.2 Obsah manažerského a nákladového účetnictví

Manažerské účetnictví (soustava účetních informací pro rozhodování a řízení)	
Manažerské účetnictví	Nákladové účetnictví
Účetnictví pro rozhodování o budoucích alternativních činnostech	Účetnictví pro řízení podnikatelského procesu, o kterém již bylo rozhodnuto
Informace pro variantní rozhodování (o existující kapacitě a o budoucí kapacitě)	Informace pro operativní řízení, v bezprostřední návaznosti na taktické řízení (plán, porovnání se skutečností, běžná a preventivní kontrola)
Komplexní informace pro vrcholové řízení a rozhodování	Informace pro vedení na linii útvarů, výkonů a procesů
Informace pro zásadní změny činnosti (strategický marketing, investiční rozhodování, výzkum a vývoj).	Informace pro vyhodnocení vlivu změn v objemu a sortimentu výkonů, které byly dodány na trh

Zdroj: (Fibírová, Šoljáková, Wagner, 2011) – vlastní zpracování

2.3 Kalkulace

Kalkulace jsou neodmyslitelnou částí hodnotového řízení každého podniku. Čím je kalkulační přesnější a kvalitnější, tím jsou také menší ztráty a odchylky. Díky kalkulacím může podnik určit náklady, výnosy, zisk, marži, ale i výslednou cenu výrobku nebo služby. Výpočet nákladů a následné určení konečné ceny je bráno jako jeden z nejdůležitějších procesů. Ke každému výkonu zvlášť se musí přiřadit přesné množství spotřebovaných ekonomických zdrojů, a to za každé středisko, které se podílí na výrobě. Následný součet interních i externích nákladů s marží tvoří výslednou cenu, za kterou by mohl podnik daný výrobek či službu prodat. Cena je důležitá i z pohledu konkurence. Na základě ceny konkurence je podnik schopen zjistit, zda je možné prodat stejný výrobek, popřípadě službu za stejnou cenu nebo nižší. Výsledná cena musí být dostatečně velká, aby došlo k pokrytí minimálních nákladů, které byly vloženy do výroby daného produktu či služby a následně zisku, díky němuž se může podnik nadále rozvíjet. (Fibířová, Šoljářová, Wagner, 2011; Král a kolektiv, 2012)

V praxi se lze setkat s bojem firem. Boj se nazývá konkurenční a znamená, že některé podniky prodávají své výrobky jen za náklady, aby přilákaly zákazníky a získaly tak pozici na trhu a odstranily konkurenci. Tato strategie není možná z dlouhodobého hlediska, protože existují další výdaje, které musí být vynaloženy na výrobu. Kalkulace bývají nejčastěji vytvořené pomocí propočtů na základě výkazů středisek. (Král a kolektiv, 2012; Mruzková, Lisztwanová, 2013)

2.3.1 Úkoly kalkulační

Pokud chce podnik růst, musí být konkurenceschopný, a to závisí na odbytu, se kterým souvisí výkony. Prodej výrobků nebo služby je vázán na užitek spotřebitele a cenu, kterou je ochoten konečný spotřebitel za daný výkon zaplatit. Prostředek, pomocí kterého je podnik schopen stanovit náklady a cenu výrobku či služby je nazýván kalkulací. Kalkulace se tak prolínají celým procesem řízení podniku, jehož stěžejním nástrojem je hlavně:

- vedení nákladů na jednotlivé výkony, sloužící i jako informační podklad,
- plánování a kontrola operativního řízení,
- rozhodování ohledně cenové politiky,
- rozhodování o složení vyprodukovaných výkonů,

- určení vnitropodnikových cen.

Tohle je podoba dnešních kalkulací v systému řízení podniku. Funkce kalkulací se postupně rozvíjela spolu s potřebami podniku, technologiemi a jejich řízením. První funkcí výsledné kalkulace bylo najít výši skutečných nákladů na výkon a sestavení ceny. Odstupem času vznikl požadavek na stanovení nákladů výkonu předem, aby bylo možné v průběhu kontrolovat splnění úkolů, a to umožnil proces, který se nazývá standardizace. Ke konečným kalkulacím přibýlo pár druhů předběžných kalkulací. Vznikla tak nová soustava kalkulací, která se jmenuje kalkulační systém. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

2.3.2 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace lze rozumět jeden či více druhů výkonů, pro které se sestavuje kalkulace. V kalkulaci je možno rozeznat:

- homogenní výrobu – tedy výrobu, která představuje jeden druh výkonu,
- homogenní výrobu s více druhy výkonů – výrobu odlišující se barvou, velikostí, tvarem,
- heterogenní výrobu – výrobu, která se odlišuje materiálem a technologickým postupem. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

2.3.3 Metody kalkulace

K určení nákladů lze použít několik metod. Metodami se rozumí postupy, jejichž pomocí je možné stanovit výši nákladů. Lépe řečeno, skutečnou výši nákladů na daný výkon. Mezi základní tři metody kalkulace patří:

- Kalkulace prostým dělením – metodu používáme při homogenní výrobě, kdy se jednotlivé výrobky liší např. barvou. Jedná se o nejjednodušší metodu kalkulací;
- Kalkulace dělením poměrových čísel – metoda je používána při homogenní výrobě, kde se jednotlivé výrobky rozlišují technickými parametry jako např. velikostí;
- Přírážková kalkulace – v praxi existují podniky, jež nemají stejnorodou výrobu. Tyto podniky proto využívají přírážkovou metodu, která se používá při různorodé výrobě. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008; Král a kolektiv, 2012)

2.3.4 Kalkulační vzorec

Dílčí nákladové položky jsou seskupeny do tzv. kalkulačního vzorce. V minulosti byl sestaven tzv. typový kalkulační vzorec, který obsahoval nejzákladnější členění položek pro sestavení ceny výkonů. Tento typový vzorec byl základním členěním jednotlivých položek, ze kterých se skládala cena výkonu:

Přímý materiál

Přímé mzdy

Ostatní přímé náklady

Výrobní režie

Vlastní náklady výroby

Správní režie

Vlastní náklady výkonu

Odbytová režie

Úplné vlastní náklady výkonu

Zisk

Cena výkonů

Toto členění nestačí jako kvalitní podklad pro rozhodování v manažerském účetnictví. Je nutno zpracovávat kalkulace za účelem, pro který jsou sestaveny. Dále slouží kalkulační vzorec jako informační základna pro kontrolu zisku, který by měl být přiměřený u jednotlivých výkonů. V dnešní době jsou využívány kalkulace cenové a kalkulace nákladů, které se od sebe liší. Ne proto, že by se odlišovaly strukturou, ale jsou sestaveny k jiným přístupům a účelům. (Čechová, 2011; Král a kolektiv, 2010)

Cenová kalkulace podniku slouží jako základna pro jednání s odběrateli a vychází ze zisku, který je nutný v podniku pro jeho další rozvoj. Výše zisku je srovnatelná s cenovými možnostmi v konkurenčním prostředí. Informace nadále slouží jako odhad nákladů pro vyjednávání s odběrateli. Stává se, že náklady jsou často vzdálené od skutečnosti a je nutno je zahrnout do konkrétních podmínek. (Čechová, 2011)

2.4 Rozpočetnictví

Základním úkolem řídicích pracovníků je řada nástrojů, které se navzájem prolínají v systému plánů a v sestavování rozpočtů. V dnešní době je na rozpočetnictví

kladen velký důraz, a to hlavně díky schopnosti plánování a kontrolování vývoje ekonomických ukazatelů podniku. Dále je nutné provádět kontrolu řídicích pracovníků. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007)

Rozpočet je často definován jako finanční dokument, který je schválený před obdobím, na které je sestaven. Rozpočetnictví je orientováno zejména na budoucnost a plní tři základní úlohy. Jako první úloha je sestavení plánovaných hodnot budoucích nákladů a výnosů v peněžním vyjádření a rozpoznání vnitropodnikových a podnikových rozpočtů. Další funkce je kontrolní. Tato funkce souvisí s odpovědností. Poslední úlohou je poskytnutí informací pro sestavení předběžných kalkulací. Předkládá se proto informace o režijních nákladech a jejich poměr k přímým nákladům. (Lazar, 2012; Propesko, Papadaki, 2016)

2.4.1 Úkoly rozpočetnictví

V podstatě je rozpočetnictví zaměřeno na budoucnost a modeluje průběh procesů v podniku. Orientací na budoucnost se rozumí, že se rozpočetnictví stává nástrojem hodnotového řízení, které má za funkci určit úkoly adresátům v podniku.

Mezi základní úkoly patří zefektivnění řídicího procesu, a to především v rozhodování a ve fázích podnikání. Rozpočty tak poskytují manažerům informace o vývoji aktivit podniku a budoucím finančním postavení podniku. Avšak při sestavení rozpočtu se mohou objevit problémy jako např. nevyužití výrobní kapacity u zařízení. Rozpočty bohužel nemohou pomáhat optimalizovat a koordinovat podnikové činnosti. Rozpočty slouží jako podklad pro kontrolu, protože díky schválení se stávají závaznými. Při srovnání výsledků pracovníci zjišťují, zda splnili své úkoly či nikoli. Díky existenci odchylek manažeri ví, kde udělali chybu, na co se mají v budoucnu zaměřit a motivovat se k dosažení cílů. Často bývá splnění rozpočtu spojeno s finanční odměnou pracovníků, kteří musí akceptovat stanovené cíle. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

Rozpočty lze členit do dvou základních skupin:

- Celopodnikové rozpočty – jedná se o rozpočty, které jsou sestavované za podnik jako celek. Patří zde jeden z nejvýznamnějších rozpočtů, který se nazývá hlavní podnikový rozpočet. Hlavní podnikový rozpočet obsahuje rozpočtovou rozvahu, rozpočtový výkaz zisku a ztráty a rozpočet peněžních toků.

- Střediskový rozpočet – tento rozpočet se vytváří ke každému středisku zvlášť. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

2.4.2 Časové vymezení rozpočtů

Každý rok podnik sestavuje krátkodobé rozpočty, které se liší pouze časovým rozdělením. Základní rozdělení je buď na 12 měsíců anebo 13 čtyřtýdenních období. Další možností je rozdělit roční rozpočet do prvních tří měsíců a do tří čtvrtletí. Čtvrtletní rozpočty je možno upravovat během roku, z důvodu získávání nových informací, které jsou k dispozici jako např. informace o dalším vývoji výrobku. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007)

2.5 Nákladové účetnictví

Samotné účetnictví poskytuje dvě části manažerského účetnictví. První část je nazývána nákladové neboli vnitropodnikové účetnictví a zaměřuje se na zjištění skutečně vynaložených nákladů a realizovaných výnosů vzhledem ke konečným výnosům, jednotlivým procesům a činnostem. Pomocí druhé části je možno porovnávat skutečně vynaložené náklady s těmi, se kterými se na začátku kalkulovalo, jako např. kalkulace nebo rozpočetnictví. (Král a kolektiv, 2012)

Vnitropodnikové účetnictví upravuje český účetní standard pro podnikatele č. 001, ve kterém je uvedeno, že vnitropodnikové účetnictví zabezpečuje podklady pro finanční účetnictví jako např.:

- informace o stavu a o změně stavu zásob, které byly vytvořeny vlastní činností,
- informace o aktivaci vlastních výkonů,
- informace o ocenění zásob a ostatních výkonů, které byly vytvořeny vlastní činností. (Lazar, 2012)

Nákladové účetnictví lze vést v analytické evidenci finančního účetnictví nebo v samostatném účetním okruhu. Popřípadě je možno využít i kombinace. V souladu s účetními předpisy je možné, aby účetní jednotka postupovala při sestavení vnitropodnikové účetní soustavy tak, že bude výnosy a náklady kontrolovat:

- pomocí analytické evidence finančního účetnictví a tím vytvoří jednookruhovou účetní soustavu,

- pomocí samostatného účetního okruhu, při kterém se využívá 8. a 9. účtová třída a vytvoří se následně dvouokruhová účetní soustava. (Lazar, 2012)

Pomocí nákladového účetnictví porovnáváme skutečné náklady s předem stanovenými náklady, a to se stává nástrojem pro řízení nákladů. Nejdůležitější úkol, který nákladové účetnictví plní, je řídicí funkce. (Lazar, 2012)

2.5.1 Jednookruhová účetní soustava

Jednookruhová účetní soustava poskytuje informace interním i externím uživatelům. Požadavky uživatelů jsou rozdílné, a proto jsou řešeny pomocí analytické evidence. Syntetické členění výnosů a nákladů je následně rozděleno analyticky podle jednotlivých středisek v rámci jednoho účetního okruhu, kde každému středisku náleží speciální číslo v rámci analytiky. Cílem je vytvořit celistvý systém detailnější analytické evidence pro zobrazení skutečnosti jednotlivých částí podniku v rámci jednoho okruhu. (Fibířová, Šoljáková, Wagner, 2011, Lazar, 2012)

Účty jsou rozděleny dle analytiky do páté účtové třídy, která náleží nákladům, a do šesté, která náleží výnosům. Tato forma rozdělení se využívá velmi často. Především v podnicích s rozmanitou produkcí výrobků, které se od sebe liší. Pokud podnik vyrábí jeden druh výrobku, tak eviduje jednodušší formu členění nákladů a výnosů podle druhu tzn. provozní a finanční formy. Pro účtování jednotlivých úkonů mezi středisky se využívají účty skupiny 59 pro náklady a 69 pro výnosy. Výrobky procházejí jednotlivými výrobními procesy, které mají své středisko. Účty slouží pro zjišťování hospodárnosti středisek. (Král a kolektiv, 2012; Lazar, 2012)

Jednou z největších výhod jednookruhové účetní soustavy je, že poskytuje obraz o skutečném stavu zásob, především hotových výrobků a nedokončené výroby. V České republice je nejčastěji využívána právě tato forma. Naopak nevýhodou může být selhání lidského faktoru, kde stačí malá chyba jako např. zadávání výrobního procesu nebo průběhu, jelikož veškerá skladová a spotřební evidence je v rukou managementu. Jednookruhová účetní soustava čerpá z interních dokladů, do kterých lze zahrnout faktury, „převodky“ či interní účetní doklady. Zásoby, jež se vytvoří uvnitř podniku, jsou oceňovány podle kalkulací na základě vlastních nákladů, které byly vynaloženy během jednotlivých fází výrobního procesu. (Král a kolektiv, 2012; Lazar, 2012)

2.5.2 Dvouokruhová účetní soustava

Dvouokruhová účetní soustava se od jednookruhové liší především tím, že od sebe odděluje informace pro externí a interní uživatele. Jde především o oddělení citlivých a důvěrných informací uvnitř podniku, které by podniku mohly uškodit. Lze zde hovořit např. o ztrátě pozice na trhu nebo konkurenčním boji. Dvouokruhová účetní soustava se dělí na dva okruhy. První okruh je zaměřený na finanční účetnictví a používají se v něm účty páté účtové skupiny, tedy náklady a šesté účtové skupiny, do které patří výnosy. Druhým okruhem je vnitropodnikové účetnictví, jež otevírá tzv. volné účty osmé účtové třídy, která je zaměřena na náklady v deváté účtové skupině, jež náleží výnosům. Jednotlivé účty mohou mít svoji analytiku, která se dále dělí dle předkontací pro určitá hospodářská střediska. Účetní jednotka si účty tvoří sama, ale musí je zařadit do účtového rozvrhu a vnitropodnikových směrnic. (Fibírová, Šoljáková, Wagner, 2011; Král a kolektiv, 2012)

2.6 Daňové účetnictví

Daňové účetnictví v České republice málokdy tvoří samostatný okruh v podniku a často je bráno jako součást finančního účetnictví, se kterým se vzájemně propojuje. Daňové i finanční účetnictví je upraveno právní normou podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Úkolem daňového účetnictví je vyjádřit správně daňovou povinnost, která bude podniku vznikat. Cílem je zjistit výši základu daně z příjmů, a to pomocí podnikatelského procesu. Účetní jednotka zkoumá veškeré náklady, které následně rozděluje do dvou skupin – daňové a nedaňové náklady. Daňové náklady jsou vynaloženy na zjištění a dosažení příjmů podniku. Mezi externí uživatele patří především stát, díky daňové povinnosti. Podnikatelské subjekty, které nejsou povinny vést účetnictví, vedou daňovou evidenci, u které stačí vést pouze daňové příjmy a daňové výdaje společnosti a na základě rozdílu se vypočte výše základu daně. (Fibírová, Šoljáková, Wagner, 2007)

2.7 Controlling

Základním smyslem controllingu je porovnat skutečný stav s plánovaným stavem nebo cílem, který si podnik určil a popřípadě provést včasnou opravu na skutečnost, která bude vhodným opatřením a bude tak dosahováno dlouhodobých

strategických cílů. Kontroly lze provádět v různých časových horizontech a na základě odpovědnosti u jednotlivých úrovní:

- operativní kontrola – 1 rok,
- taktická kontrola – 5 let,
- strategická kontrola – 5 let a více.

Systém kontrol může být prováděn podle nejznámějších technik, které se využívají na jejich realizaci:

- kvalitativní – celkové řízení kvality počínaje u metod sloužících k ocenění přínosu jednotlivých manažerů a pracovníků,
- kvantitativní – kontrolní systém je založen hlavně na finančním účetnictví. (Petřík, 2009)

Controlling vznikl jako doplněk ke klasickému řízení podniku. Zásadní podpora v rámci controllingu připadá na strategické cíle a jejich dosažení. Hlavní funkcí controllingu je např. analýza, prognóza, stanovení cílů, plánování, rozpočtování aj. Controlling lze rozdělit do následujících dvou skupin:

- strategický controlling – je zaměřen hlavně na dlouhodobé cíle podniku,
- operativní controlling – zabývá se především plánováním a vyhodnocováním navrhovaných plánů a stavů. Sleduje úspěšnost změn a opatření. (Kolektiv autorů, 2015)

2.7.1 Postavení controllera

Pozice samotného controllera je v rukou podniku. Záleží na hlavním druhu činnosti, velikosti podniku a způsobu řízení. Controller je zodpovědný za informační podporu. Základní prvek pro vykonávání této činnosti nalezneme v manažerském účetnictví. Kompetence controllera jsou určeny pojetím účetních kategorií, což jsou náklady a výnosy, výdaje a příjmy, aktiva a závazky, vlastní kapitál aj. Cílem je zjistit provázanost a současně i oddělenost účetních informací vykazovaných navenek podniku pro externí uživatele a informace pro interní uživatele. (Kolektiv autorů, 2015)

Vztah controllera a řídicího pracovníka je založen na vzájemném respektu jednotlivých pracovníků a vede k úspěšnému řízení podniku. Controller shromažďuje podklady pro plánování a rozhodování, informuje o vzniklých odchylkách, připravuje

kalkulace a rozpočty, podává informace o změnách, které nastaly v podniku a je pravou rukou managementu. Řídící pracovník plánuje a rozhoduje, musí reagovat na zjištěné odchylky, využívá informací, které jsou připraveny pro kalkulace a rozpočty, reaguje na změny a respektuje controlling. (Kolektiv autorů, 2015)

2.7.2 Vztah controllingu a manažerského účetnictví

Vztah mezi controllingem a manažerským účetnictvím je různorodý. Controlling je zaměřený na řízení a sjednocuje spolupráci všech řídicích systémů. Typickým rysem manažerského účetnictví je, že jedná především v peněžním vyjádření, kdežto controlling používá nepeněžní informace. Zjednodušeně lze říct, že informace v manažerském účetnictví pokrývají dvě zaměření controllingu. První zaměření je nákladový controlling, který je orientován na řízení faktorů ovlivňujících zisk, a těmi jsou náklady a výnosy. Druhým zaměřením je finanční controlling, který je soustředěn na finanční a kapitálovou strukturu podniku a peněžní toky. (Král a kolektiv, 2012)

3 Teoretické vymezení nákladů a výnosů

Mezi nejdůležitější prvky v účetnictví patří náklady a výnosy, které jsou nedílnou součástí ekonomického pohybu. Náklady a výnosy jsou párovými kategoriemi, kde lze jejich vztah shrnout do tří základních bodů:

- pomocí vynaložených ekonomických zdrojů lze získat ekonomický prospěch,
- zhodnocení vlastního kapitálu, lze dosáhnout obětováním složek vlastního jmění,
- vynaložením peněz lze získat prospěch z peněz získaných. (Dluhošová, Mruzková, Ratmanová, 1997)

Členění nákladů a výnosů je klíčovým předpokladem účinné kontroly a řízení veličin, které ovlivňují výsledek hospodaření. Členění je nezbytné pro posouzení a řízení hospodárnosti, efektivnosti a účinnosti podniku nejen jako celku, ale i vnitřní struktury. Náklady a výnosy představují výsledkové účty, které jsou v účtovém rozvrhu řazeny do páté a šesté účtové třídy. Pátá účtová třída patří nákladům a šestá účtová třída výnosům. Obě tyto položky jsou součástí výkazu zisku a ztráty. (Kolektiv autorů, 2013; Lazar, 2012)

V rámci účetnictví je nutné rozlišovat pohled na náklady ze dvou stran, a to ze strany manažerského účetnictví a ze strany finančního účetnictví. Z pohledu finančního účetnictví lze náklady chápat jako úbytek ekonomického prospěchu, ale v manažerském účetnictví jako cíleně vynaložený ekonomický zdroj podniku, který účelově souvisí s jeho ekonomickou činností.

Stejně jako u nákladů je nutné rozlišovat pohled na výnosy. Výnosy lze také vymežit z finančního a manažerského hlediska. Ve finančním účetnictví je výnos definován jako přírůstek aktiv, ale to nemusí znamenat zvýšení peněžních prostředků nebo snížení závazků. V manažerském účetnictví lze nalézt výnosy, které vznikají při prodeji výkonů, jež jsou předmětem hlavní činnosti podniku. Každý výnos musí být spojen účelně i účelově s vynaloženým nákladem. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

3.1 Vztah nákladů, výdajů, výnosů a příjmů

V praxi se lze celkem často setkat s tím, že dochází k záměně pojmů nákladů s výdaji a výnosů s příjmy. Je důležité od sebe pojmy rozlišit a správně vysvětlit.

Náklady lze definovat jako spotřebované množství výrobních faktorů, které jsou oceněny penězi a slouží k vytvoření podnikových výkonů.

Kdežto výdaje vyjadřují úbytek peněz nebo peněžních prostředků, bez ohledu na účel jejich vynaložení. Jako příklad lze uvést spotřebu elektrické energie, výplatu mezd či úhradu daně. (Dluhošová, Mruzková, Ratmanová, 1997; Lang, 2005)

Výnosy jsou prezentovány ekonomickým prospěchem, jenž je získaný účelným vynaložením ekonomických zdrojů, které lze převést na peníze.

Na druhou stranu příjmy představují přírůstek peněžních prostředků a jejich ekvivalentů bez ohledu na vznik.

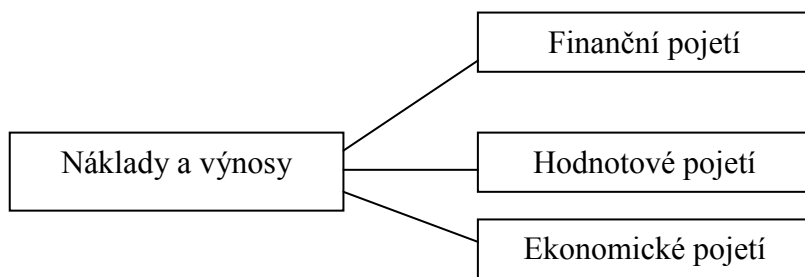
Mezi náklady a výdaji existuje časový a věcný nesoulad, což znamená, že každý náklad nemusí být výdajem a každý výdaj nemusí být nákladem. Časový nesoulad vzniká časovým okamžikem vzniku nákladů a výdajů. Pro náklad je důležitý okamžik vynaložení peněžních prostředků a výdaj je posuzován dle okamžiku skutečného úbytku peněžních prostředků. Věcný nesoulad znamená, že ne všechny výdaje musí vést k výkonu. V účetnictví se tato problematika řeší pomocí tzv. časového rozlišení. (Dluhošová, Mruzková, Ratmanová, 1997; Mruzková, Lisztwanová, 2013)

3.2 Pojetí výnosů a nákladů

Odlišnost v pojetí nákladů a výnosů v manažerském a finančním účetnictví spočívá hlavně v tom, že v manažerském účetnictví je kladen důraz na informace o nákladech. Zaměstnanci společnosti je využívají pro řízení celého podnikatelského procesu a pro rozhodování o budoucích možnostech. Pojetí nákladů a výnosů jsou tak odlišná, že konkrétní definice pojmů jsou rozdílně vymezeny.

Náklady a výnosy existují v trojím pojetí. Toto pojetí je zobrazeno v účetnictví a jedná se o finanční, hodnotové a ekonomické pojetí viz schéma 3.1.

Schéma 3.1 Pojetí nákladů a výnosů



Zdroj: (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007) - vlastní zpracování

3.2.1 Finanční pojetí nákladů a výnosů

Finanční pojetí je typické pro finanční účetnictví, je vyjádřeno v penězích a ukazuje snížení vlastního kapitálu v konkrétním období. Náklady, které se vyskytují ve finančním účetnictví, jsou definovány jako skutečná potřeba ekonomických zdrojů v peněžním vyjádření.

Za předpokladu vyčerpání užitečnosti vynaložených zdrojů, jsou tyto zdroje hrazeny z výnosů z prodeje v konkrétním období a ovlivňují tak výsledek hospodaření, který mohl být dosažen. V tomto případě jsou uznány jako náklad. Pokud vynaložené zdroje zvyšují hodnotu aktiv, jsou součástí ocenění aktiv a přinesou společnosti prospěch v budoucnu, potom v tomto případě jsou vykázány jako přípustky aktiv. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007)

Ve finančním účetnictví mají náklady volnou vazbu k výkonům a zahrnují kromě důležitých zdrojů, které jsou vynaloženy na zajištění podnikatelského procesu, i výdaje, jež mají odlišný charakter anebo položky, které se týkají rozdělení zisku. Ocenění se provádí na základě skutečných cen, které jsou platné v době pořízení neboli v historických pořizovacích cenách.

Výnosy, jež lze nalézt ve finančním účetnictví se projevují jako přírůstek aktiv např. peněžních prostředků a pohledávek nebo snížením závazků. Výnosy je možné chápat jako peněžní vyjádření ekonomického prospěchu, který podnik získá účelným vynaložením ekonomických zdrojů – nákladů. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007)

3.2.2 Hodnotové pojetí nákladů a výnosů

Hodnotové pojetí je blízce spjato s nákladovým účetnictvím. V tomhle pojetí je náklad definován jako hodnotově účelné vynaložení ekonomických zdrojů. Účelové pojetí souvisí s hlavní činností podniku, proto je nutné zajistit hospodárnost vynaložených nákladů.

Hospodárnost je proces, u kterého podnik dosahuje výstupů s co nejmenším množstvím vynaložených vstupů. Hospodárnost může mít dvě formy:

- úspornost – znamená absolutní snížení nákladů při zachování stejného množství výkonů,
- účinnost – jedná se o maximální objem výkonů při stejném množství vynaložených nákladů.

Tyto vynaložené náklady mají dvě charakteristické vlastnosti:

- účelnost znamená racionalitu ve vynaložení nákladů, které by mělo být přiměřené výslednému výkonu,
- účelový charakter vyjadřuje smysl vynakládání ekonomických zdrojů a jejich zhodnocení, při kterém dochází k vytvoření jakékoliv složky aktiv, která přinesla větší ekonomický prospěch, než na jaký byly vynaložené zdroje. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007)

Spotřebované zdroje je možno ocenit na základě historických pořizovacích cen – ceny v době pořízení, v reprodukčních cenách – současné ceny nebo odhadem cen – cena, která bude v budoucnu.

V hodnotovém pojetí nejsou náklady pouze peněžně vynaložené zdroje, ale i takové náklady, které nemají ekvivalent výdajů peněz, avšak i tak lépe vyjadřují skutečný ekonomický přínos existujících činností. Jedná se o kalkulační náklady, kde patří např. kalkulační odpisy, kalkulační úroky aj.

V hodnotovém pojetí výnosy vznikají při prodeji výkonů, jež jsou hlavním předmětem výdělečné činnosti. Hodnotové výnosy jsou poměřovány s účelně a účelově vynaloženými náklady. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007)

3.2.3 Ekonomické pojetí nákladů a výnosů

Ekonomické pojetí nákladů je velmi důležité pro rozhodovací potřeby, které se uskutečňují za účelem výběru optimálních budoucích variant. Náklady jsou zde brány jako maximální hodnota, kterou lze vyprodukovat díky zvolené variantě. Jedná se o oportunitní náklady nebo také oceněný prospěch, který podnik nerealizoval, proto podnik tento zdroj nevyužil jiným možným způsobem.

Stejně jako existují oportunitní náklady, tak existují oportunitní výnosy. Jedná se tedy o náklad, které podnik neuskutečnil, a to z důvodu nerealizování jiné možné varianty. (Král a kolektiv, 2012)

Vztah nákladů ve finančním a manažerském účetnictví lze vidět v tabulce 3.1.

Tabulka 3.1. Vztah nákladů ve finančním a manažerském účetnictví

Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
Skutečně vynaložené náklady jsou doprovázeny reálným úbytkem peněz jako např. spotřeba materiálu, osobní náklady, práce poskytované externími dodavateli.	Skutečně vynaložené náklady jsou doprovázeny reálným úbytkem peněz jako např. spotřeba materiálu, osobní náklady, práce poskytované externími dodavateli.
Odpisy jsou zúčtovány dle odpisových plánů finančního účetnictví. Odpisy vycházejí především z pořizovacích cen fixních aktiv. Jedná se o neutrální náklad finančního účetnictví.	Kalkulační odpisy (odpisy časové a výkonové) jsou zúčtovány dle odpisových plánů manažerského účetnictví. Vycházejí především z reprodukčních cen, což jsou kalkulační náklady manažerského účetnictví.
Úroky, které jsou vynaložené a uhrazené v souladu s úvěrovými smlouvami. Jedná se o neutrální náklad finančního účetnictví.	Kalkulační úroky mohou vyjadřovat náklady kapitálu, které nejsou úročeny. Jedná se o kalkulační náklad manažerského účetnictví.
Provozní manka a škody, pokuty a penále jsou zúčtovány ve skutečné výši. Jedná se o neutrální náklad finančního účetnictví.	Kalkulační rizika ukazují předpokládanou úroveň výdajů, které nastanou v budoucnosti. Jedná se o kalkulační náklad manažerského účetnictví.
-	Osobní podnikatelské náklady, kalkulační nájemné a náklady v ekonomickém pojetí. Jedná se o dodatkové náklady manažerského účetnictví.

Zdroj: (Král a kolektiv, 2012) – vlastní zpracování

Při porovnání vynaložených vstupů a dosažených výstupů vzniká výsledek hospodaření. Jedná se o veličinu, díky které lze posoudit účelovost uskutečněných výkonů. Výsledek hospodaření může být zajišťován pro podnik jako celek nebo pro jednotlivé vnitropodnikové útvary.

Výsledek hospodaření je určen rozdílem mezi výnosy a náklady, které vyjadřují skutečně dosažené a realizované ceny za určité období. Prostřednictvím výsledku hospodaření si podnik zjišťuje svou efektivnost.

Úspěšnost činnosti určitého podnikového útvaru ukazuje vnitropodnikový hospodářský výsledek. Tento vnitropodnikový hospodářský výsledek vyjadřuje rozdíl mezi vnitropodnikovými výnosy a vnitropodnikovými náklady. Kromě toho, že je měřítkem úspěšnosti určitého podnikového útvaru, vyjadřuje také to, jak se dané středisko podílelo na výsledku.

3.3 Metoda klasifikace nákladů

Styly, jakými nebo možná i kterými lze členit náklady, odráží nákladový proces a jsou základním předpokladem efektivního řízení nákladů. To, jak jsou náklady členěny, může být důvod, účel nebo cíl řízení a rozhodování podniku. Existuje řada způsobů, jak náklady klasifikovat do stejných skupin, a to vždy na základě jejich společných znaků a vlastností.

3.3.1 Druhové členění nákladů

Náklady se člení podle vstupujícího druhu, který se spotřebovává a přichází z vnějšího okolí. Členění odpovídá finančnímu pojetí nákladů, díky kterému je tato klasifikace nejvíce využívána pro finanční účetnictví.

Mezi základní nákladové druhy může patřit:

- spotřeba materiálu,
- spotřeba a použití externích služeb,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- odpisy,
- finanční náklady.

Díky účetních systémů je možno zachytit ekonomické členění jednotlivých nákladů podle druhů. Z účetní osnovy a postupů účtování plyne popis jednotlivých druhů nákladů. V účetní osnově lze najít náklady v páté účtové třídě. Základní členění nákladů v účetnictví je:

Provozní náklady představují náklady, které souvisejí s podnikatelskou činností a tyto náklady se neustále opakují. Finanční náklady jsou spojeny s finančními operacemi. (Dluhošová, Mruzková, Ratmanová, 1997)

V účtové osnově lze nalézt provozní náklady, které se řadí do skupin:

- 50 – spotřebované nákupy (spotřeba materiálu, energie, pohonných hmot),
- 51 – služby (spotřeba externích služeb),
- 52 – osobní náklady (mzdové náklady vč. sociálního a zdravotního pojištění zaměstnanců),
- 53 – daně a poplatky (silniční daň, daň z nemovitosti),
- 54 – jiné provozní náklady (dary, pokuty a penále, manka a škody z provozních činností),
- 55 – odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti (tvorba a zúčtování opravných položek, odpisy),
- 58 – změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace (změna stavu polotovaru, hotových výrobků),
- 59 – daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů (daň z příjmů splatná a odložená).

Finanční náklady jsou zachyceny ve skupinách:

- 56 – finanční náklady (úroky, kurzové ztráty, manka a škody z finančního majetku),
- 57 – rezervy a opravné položky ve finanční oblasti (tvorba a zúčtování finančních rezerv).

Druhé členění nákladů je často využíváno v účetnictví. Výčet jednotlivých nákladových druhů si účetní jednotka vytvoří sama v účtové osnově. Je třeba uvést také směrnou účtovou osnovu, kterou lze nalézt ve vyhlášce 500/2002 Sb., pomocí níž se realizují některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších

předpisů, pro účetní jednotky, kterou jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011)

Pro větší podniky je velmi výhodné používat v rámci syntetických účtů analytickou evidenci, pomocí níž mohou členit konkrétní účty. Nejčastěji se analytická evidence tvoří přidáním tří čísel za vybraný syntetický účet. Jako příklad syntetického účtu lze uvést spotřebu materiálu 501 a analytická evidence k tomuto účtu bude 501001.

Vstupující náklady mají tři charakteristické vlastnosti:

- z hlediska zobrazení se může jednat o prvotní náklady. Na tyto náklady je nutné se zaměřit ve chvíli, kdy vstupují do podniku,
- zahrnují skupiny externích nákladů, které vznikají spotřebou, prací nebo službou jiných subjektů,
- náklady není možno rozdělit na jednotlivé složky, ze kterých vznikají. (Král a kolektiv, 2012)

Hlavní důvod druhového členění nákladů je, že slouží jako informační podklad pro zjištění stability a rovnováhy mezi zdroji v podniku a vnějším okolí, které je schopné zdroje poskytovat. Pomocí členění lze vyjádřit od koho, kdy a jak musí podnik zajistit základní ekonomické zdroje, aby byla zajištěna výroba. Druhové členění řeší tyto otázky, protože slouží jako podklad pro zjištění potřeb zdrojů samotného podniku a poskytovaných zdrojů z vnějšího okolí. (Král a kolektiv, 2012)

3.3.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů sleduje důvod vzniku nákladů, tzn. na jaký účel byl náklad vynaložený. U účelového členění jsou náklady na výrobu promítnuty ve výkazu zisku a ztráty až ve chvíli, kdy je vykázán výnos, ke kterému přísluší náklad. Náklady bývají označovány za náklady výkonu, protože je lze kalkulovat na určitý výrobek. Účelové členění nákladů je mnohem vhodnější, protože může odkrýt vysoké náklady na správu. Ale i přesto účetní jednotky častěji využívají druhové členění, protože je pro účetní jednodušší. (Šteker, Otrusínová, 2016)

Mezi nejdůležitější rozhodovací úlohu patří řízení hospodárnosti vynaložených nákladů. Důležité je zjistit, zda podnik náklady spoří nebo naopak utrácí. V praxi při stanovení nákladového úkolu pro jednotlivé nákladové položky probíhá změna

účelového členění na několika úrovních. V první úrovni se nacházejí náklady, které se obvykle rozčleňují do širokých okruhů, a to zejména výrobních, pomocných nebo obslužných činností, které se dále člení podle jednotlivých aktivit nebo operací. Hlavní je určit tzv. věcného nositele, který vyvolá vznik nákladů. (Král a kolektiv, 2012)

Náklady, které jsou vynaloženy v účelovém členění, jsou sledovány podle příčiny vzniku, a to pomocí konkrétní činnosti nebo výkonu. Přitom je nutno respektovat místo jejich vzniku, případně odpovědnost za jejich vznik uvnitř podniku. Z toho důvodu je účelové členění nákladu využito hlavně v adresné kontrole přiměřenosti jejich vynakládání, tzn. ke kontrole hospodárnosti ve vztahu k jednotlivým činnostem, aktivitám, výkonům, zákazníkům atd.

Struktura účelového členění nákladů:

- členění nákladů ve vztahu k procesu, aktivitám a činnostem,
- členění nákladů podle způsobu kontroly hospodárnosti,
- členění nákladu ve vztahu k výkonům,
- členění nákladu dle jednotlivých míst vzniku,
- členění nákladů dle odpovědnosti a rozhodovací pravomoci. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

3.3.3 Členění nákladů ve vztahu k procesům, aktivitám a činnostem podniku

Členění těchto nákladů je rozděleno na technologické náklady a náklady na obsluhu a zajištění.

Technologické náklady vznikají vynaložením prostředků a práce při realizaci technologických operací v procesu, kdy dochází ke zhotovení výkonů. Technologické náklady jsou primárním východiskem pro kontrolu a řízení nákladů dle jednotlivých výkonů, které bývá velmi často označováno jako výkonově orientované řízení. Jedná se tedy o náklady, které jsou vyvolány výrobní technologií dané činnosti, operace či aktivity. Jako příklad lze uvést spotřebu dřeva při výrobě nábytku. (Král a kolektiv, 2012; Bartusková, Matusiková, Zelinková, 2015; Lazar, 2012)

Náklady na obsluhu, zajištění i řízení – jedná se o náklady, které vznikají v průběhu celého podnikatelského procesu v podniku. Proces zahrnuje nejen technologický proces ale i činnosti, které navazují a jsou nezbytné k tvorbě

a uskutečnění výkonů v podniku. Příkladem mohou být náklady na zásobování, opravy, úklid, mzdy vedoucích pracovníků atd. Náklady na obsluhu, zajištění a řízení jsou spojeny s jednotlivými činnostmi v průběhu podnikatelského procesu. K těmto činnostem dochází v jednotlivých specializovaných útvarech uvnitř podniku. Tyto náklady proto bývají ve skutečnosti náklady pro kontrolu a řízení nákladů podle útvarů označeny jako útvarově odpovědnostní řízení. (Bartusková, Matusiková, Zelinková, 2015; Lazar, 2012)

3.3.4 Členění nákladů podle způsobu kontroly hospodárnosti

Předcházející členění nákladů ve vztahu k procesům, aktivitám a činnostem podniku bylo základním bodem pro stanovení určitého nákladového úkolu pro jednotlivé složky nákladů. Určení nákladového úkolu vychází z přímého vztahu nákladů ke konkrétnímu nebo finálnímu výkonu, jenž je výsledkem určité činnosti. Stanoví se norma, která se určí jako úroveň nákladů na dílčí část technologického procesu. Oceňovací norma se vynásobí počtem provedených jednotlivých nákladů. Postup lze uplatnit zpravidla u technologických nákladů, které přímo souvisí s jednotkou dílčího výkonu. Primárním informačním nástrojem pro řízení nákladů je kalkulace, a proto se jedná o náklady jednicové. (Fibířová, Šoljáková, Wagner, 2011)

Náklady, které nesouvisí s dílčími procesy, ale s technologickým procesem jako celkem, nerostou přímo úměrně s počtem prodaných výkonů a bývají orientačně ovlivněny rozsahem činností, které zabezpečují průběh technologických procesů. Nákladové úkoly se proto často stanovují na základě celkových limitů a předpisů platných pro určitá časová období, příkladem mohou být náklady na topení vycházející z topné sezóny aj. Nákladové úkoly bývají konkretizovány i odpovědnostně, a to podle toho, kdo odpovídá za splnění. Skutečně využité náklady jsou poté srovnávány s nákladovým úkolem jako celkem. Kontrola nákladů je často obtížnější a složitější než kontrola jednicových nákladů. Jedná se o režijní náklady, kde základním informačním prvkem je řízení dle jejich rozpočtu. (Král a kolektiv, 2012)

Členění se často používá pro kontrolu a řízení hospodárnosti použitých nákladů. Základním principem při uskutečnění kontroly hospodárnosti vynaložených nákladů je stanovení nákladových úkolů, zjištění skutečných nákladů a porovnání nákladového úkolu s tím skutečným a následně vyhodnocení výše nákladů a určení odchylek.

Jednicové náklady jsou reprezentovány jako část technologických nákladů, které bývají vyvolány vznikem každé jednotky výkonu a s danou jednotkou i souvisí. Takovým nákladům je přiřazen jednotlivý výkon a nákladový druh. Příkladem zde může být materiál, mzdy výrobních dělníků aj. Jedná se o náklady, které mohou být přímo přiřazeny na konkrétní výkon. Režijní náklady naopak souvisí s technologickým procesem jako celkem a nemění se přímo úměrně s počtem výkonů. Bývají určeny rozpočtem nákladů, nejčastěji pro určité období. Jako příklad lze uvést odpisy strojů, spotřebu elektrické energie atd. Tyto náklady nelze přímo přiřadit a vyčíslit k danému výkonu. Režijní náklady lze z tohoto důvodu členit dle funkce, kterou plní při řízení a zajištění podnikatelského procesu. Režijní náklady obsahují několik dílčích položek, které se v podnicích vyčíslují a analyzují. Jedná se o výrobní režii, která zahrnuje náklady na zajištění, řízení a obsluhu počítaje technologických nákladů v oddílu hlavní činnosti. Dále se jedná o zásobovací režii, která je představována náklady souvisejícími s pořízením, skladováním a výdajem materiálu. Mezi další patří správní režie, se kterou souvisí náklady na správu a řízení organizace podniku jako celku nebo jeho dílčích částí. Poslední položka je prezentována odbytovou režií, která zahrnuje náklady spojené se skladováním, prodejní činností, expedicí a ochranou výrobků. (Fibířová, Šoljáčková, Wagner, 2011; Mruzková, Lisztwanová, 2013)

3.3.5 Členění nákladů ve vztahu k výkonům

Členění nákladů ve vztahu k výkonům se často nazývá kalkulačním členěním nákladů, a to z toho důvodu, že je využíváno při tvorbě kalkulací. Pomocí kalkulace podnik řeší otázky typu: „Jaké budou náklady na daný výkon?“, „Jaký bude limit ceny určitého výkonu?“ V tomto členění je rozhodující přiřaditelnost a zjištěnost nákladů na jednotku výkonu neboli kalkulační jednici. (Lazar, 2012)

Podmínky na řízení hospodárnosti, ale i rozsáhlé skupiny rozhodovacích úkolů jako např. koupit nebo vyrobit, zavést nebo zrušit produkci nového sortimentu, vychází z odhadu a souvislosti mezi náklady. A to buď finálním, nebo dílčím výkonem. Pro stanovení nákladů těchto činností se proto využívá zjednodušený výpočet, který však neodráží realitu. V tomto případě se musí brát v úvahu přiřazení nákladů k určitému výkonu. Jiný objem nákladů nebo jiný postup pro rozdělení na vyráběný sortiment bude použitý při stanovení cen výrobků a jiný pro kontrolu hospodárnosti v podniku. Dle

kalkulačního členění se náklady dělí na přímé a nepřímé. (Bartusková, Matusiková, Zelinková, 2015; Mruzková, Lisztwanová, 2013)

Přímé náklady jsou náklady, které přímo souvisí s určitým druhem výkonu. Výše nákladů je přímo přiřaditelná k danému výkonu. Zjistit se dá několika možnými způsoby, a to např. měřením, existencí norem, vážením spotřeby atd. Příkladem přímého nákladu může být např. spotřeba dřeva na jeden stůl. (Kolektiv autorů, 2017; Mruzková, Lisztwanová, 2013)

Nepřímé náklady představují náklady, které nelze k danému výkonu přiřadit. Nepřímé náklady jsou vyčíslovány pomocí kalkulačních technik, které jsou propracovány. Jako příklad lze uvést osvětlení ve výrobní hale.

3.3.6 Členění nákladů podle jednotlivých míst vzniku

Při řízení hospodárnosti, efektivnosti a účinnosti nestačí rozeznat příčinný vztah nákladů a jeho nositelů, který vyvolal vznik, ale je nutné určit a vyjádřit vztah k vnitropodnikovému útvaru, kde operace probíhá a jehož pracovníci odpovídají za vynaložení nebo zhodnocení nákladů. (Král a kolektiv, 2012)

Uskutečnění podnikatelských aktivit je možno rozdělit do různých útvarů a organizačních složek. Náklady a následně i výkony vzniknou vždy k určitému útvaru a lze je sledovat ve vztahu k těmto útvarům. Hlavním cílem sledování je zajistit věcné a časové souvislosti mezi objemem výkonů a nutným množstvím zdrojů. Důležité je optimálně využívat zdroje, které jsou umístěny v útvaru a zajistit optimální množství mezi jednotlivými útvary. (Čechová, 2011, Fibírová, Šoljáková, Wagner, 2011)

V rámci vnitropodnikového účetnictví se předpokládá členění nákladů podle místa vzniku, to je podle dílčích vnitropodnikových útvarů neboli středisek. Středisko je možno charakterizovat jako samostatnou část podniku, která je výsledkem organizace, činností podniku a spojení pracovníků za určitým účelem. Pomocí těchto charakteristik chce management podniku dosáhnout stanovených cílů. Středisko je část organizační a ekonomické struktury podniku. Uvnitř organizační struktury podniku jsou určeny funkce samostatných útvarů, míra jejich pravomoci a odpovědnosti, uspořádání vztahů a jejich provázanost. Ekonomickou strukturu lze zachytit pomocí spolupráce mezi jednotlivými útvary a určením odpovědnosti jak za plnění naturálních úkolů, tak i za skutečný vývoj hodnot, které je možné ovlivnit. Hodnotové nástroje mají motivační

funkci, a to především na samostatnou činnost středisek, které jsou součástí celého podniku. Náklady je možné rozdělit na prvotní a druhotné dle toho, v jakých střediscích vznikly.

Prvotní náklady představují náklady, které jsou v podniku zachycené poprvé a druhotné náklady se projeví na vstupu z pohledu účetní jednotky podruhé, vyplývají ze vztahu k jiným střediskům. (Bartusková, Matusiková, Zelinková, 2015; Lazar, 2012)

3.3.7 Členění nákladů dle odpovědnosti a rozhodovací pravomoci

V rámci daného vnitropodnikového střediska je důležité stanovit odpovědnost za úspory, popřípadě odpovědnost za překročení nákladů, které jsou ve středisku spotřebovávány. Základem je rozlišit náklady dle místa vzniku. Tyto náklady jsou následně upraveny, aby zobrazovaly jasnou odpovědnost střediska za výši vzniklých nákladů. Je ale důležité, aby pracovníci daného střediska neodpovídali jen za výši nákladů, ale aby byli schopni tuto výši ovlivnit. Při určení odpovědnosti a pravomoci platí, že středisko odběratele rozhoduje o odebraném množství a kvalitě výrobků. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

3.4 Metoda klasifikace výnosů

Stejně důležité jako členění nákladů je členění výnosů. Rozdělení výnosů je využíváno v různých oblastech. Jako příklad lze uvést zajištění skutečného výsledku hospodaření při vytváření podnikového rozpočtu nebo při tvorbě cenové kalkulace. Pro výnosy se používá obdobné členění jako u nákladů.

3.4.1 Druhové členění výnosů

Výnosy se v účtovém rozvrhu nachází v šesté účtové třídě, prostřednictvím účetní evidence se člení výnosy na:

➤ provozní výnosy, které zahrnují výnosy z provozní činnosti a v účtovém rozvrhu se nachází ve skupinách:

- 60 – tržby za vlastní výkony a zboží a ve skupině,
- 64 – jiné provozní výnosy.

➤ Finanční výnosy zahrnují výnosy z finanční činnosti a jsou evidovány v účtovém rozvrhu ve skupině:

- 66 - finanční výnosy.
 - Samostatnou účtovou skupinu tvoří účtová skupina 69:
- 69 – převodové účty. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

3.4.2 Účelové členění výnosů

V souladu s tímto členěním lze rozlišit výnosy jednicové a režijní. Jednicový výnos lze definovat jako výnos z prodeje výrobků nebo služeb, které jsou předmětem hlavní činnosti podniku. Jedná se tedy o výnos vznikající s každým prodaným výkonem podniku. Režijní výnosy vznikají prodejem nepotřebného výrobního zařízení nebo materiálu. Jedná se o výnos vznikající v podniku jiným způsobem. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

3.4.3 Členění výnosů ve vztahu ke změně objemu prováděných výkonů

V této části kapitoly jsou charakterizovány variabilní výnosy, které jsou závislé na objemu prodaných výkonů. Proporcionálně se vyvíjející výnosy při stálých cenách v krátkodobém období a neproporcionální jsou výnosy, které vznikají díky slevám. Do této kategorie také spadají fixní výnosy, u kterých nezávisí na počtu prodaných výkonů. Často bývají označovány jako paušální výnosy a jako příklad je možné uvést stálou mzdu. Smíšený výnos je velmi podobný smíšenému nákladu. Jedná se o výnos, který má charakter z části variabilní a z části fixní. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

3.4.4 Členění nákladů a výnosů podle znalostí z krátkodobého hlediska

V každém podniku se využívají různé techniky rozhodování. Většina technik se využívá v podnikovém řízení a je založena na srovnávání nákladů, výnosů a zisku. V praxi se používají techniky, které jsou založené na porovnání rozdílů mezi příjmy a výdaji. Za předpokladu zvolení alternativy dojde ke zvýšení peněžních prostředků. Pokud je tento předpoklad splněn, tak pro podnik bylo výhodnější přijetí této alternativy než jiné. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

Rozhodovací techniky se dělí na dvě základní kategorie. První obsahuje techniky, které jsou uplatňované pro krátkodobá rozhodnutí, a druhá kategorie představuje techniky pro dlouhodobé rozhodování. Mezi techniky, které náleží do krátkodobého rozhodování lze zahrnout taková rozhodnutí, které uskutečňují vedoucí pracovníci. Tato rozhodnutí se uskutečňují v krátkém časovém horizontu

a jejich důsledky se projeví během krátké doby, tzn. za jeden až dva roky. Jako příklad krátkodobého rozhodnutí je možné uvést zvýšení nebo naopak snížení výroby. Všechna krátkodobá rozhodnutí je nutné porovnat a nalézt rozdíly mezi dílčími alternativami, které mají opakovatelnou povahu. Díky krátkodobému charakteru je vyvinuto několik technik, které usnadňují práci. Mezi techniky patří bod zvratu nebo kalkulace variabilních nákladů. (Dluhošová, Mruzková, Ratmanová, 1997)

Dlouhodobá rozhodnutí jsou spojena s delším časovým obdobím a díky tomu se účinky dlouhodobého rozhodnutí projeví až v delším časovém horizontu. Jako typický příklad dlouhodobého rozhodnutí jsou investice. Tato rozhodnutí jsou spojena se vkladem peněžních prostředků za účelem změny stávající kapacity nebo předmětu činnosti podnikání. Technika, kterou lze využívat v dlouhém časovém období u rozhodování, je rentabilita vloženého kapitálu, průměrná výnosnost vložených prostředků či doba návratnosti vložených prostředků. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

3.4.5 Analýza bodu zvratu

Pomocí analýzy bodu zvratu je možné zjistit, jak se mění náklady, tržby a zisk se změnami objemu prodaných výrobků. Analýzu bodu zvratu je možno pokládat za výchozí krok pro řešení mnoha rozhodnutí. Pro podnik jsou důležité informace zejména o tom, při jakém objemu výrobků jsou pokryty variabilní i fixní náklady, což uživateli ukáže, od jakého objemu výrobků začne podnik vytvářet zisk. Tento bod objemu výrobků se nazývá bod zvratu nebo také kritický bod rentability. Lze rozlišit bod zvratu s kladným výsledkem hospodaření nebo nulový bod zvratu, při kterém se celkové tržby rovnají celkovým nákladům a výsledek hospodaření je tak nulový. Jako základ této krátkodobé techniky je respektování rozdílu mezi variabilními a fixními náklady. Rozdílné charaktery těchto nákladů vyplývají i z rozdílné návratnosti prostřednictvím výnosů. Variabilní náklady jsou uhrazeny z každého výrobku, který je prodán a fixní náklady tvoří celek, proto prodaný výrobek kryje úhradu nákladů jen částečně. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

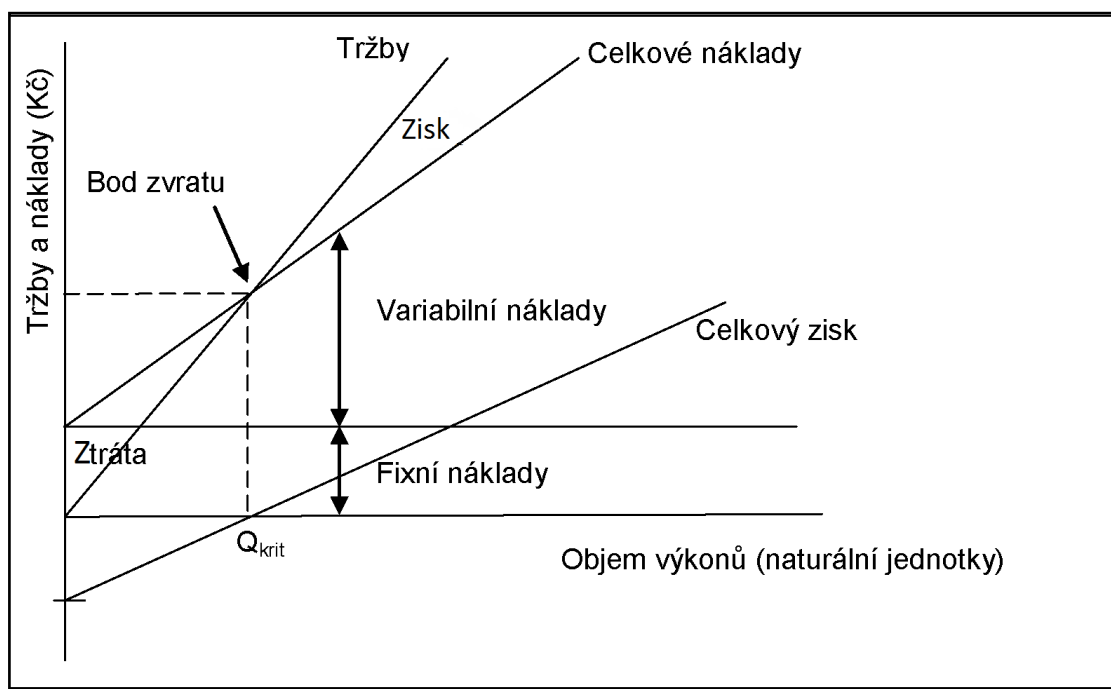
Mezi nejčastěji používaný způsob určení bodu zvratu je grafické znázornění. Další způsob, kterým lze určit bod zvratu je matematický výpočet.

Grafické znázornění bodu zvratu

Analýza bodu zvratu je založena na určitých omezeních a předpokladech, mezi které patří stejnorodá produkce, tzn. homogenní výroba s jedním druhem výrobků. Dalším omezením je cena výrobků, která se nesmí měnit, dále musí být zachována výrobní technologie a organizace výroby. Předpokládá se, že veškerá produkce bude prodána, přičemž objem prodané produkce je nezávislou proměnou. Tržby a celkové náklady se mění na základě změny prodaného množství. Mezi další předpoklad patří lineární vývoj variabilních nákladů. Fixní náklady zůstávají po celou dobu stejné. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

Grafické odvození bodu zvratu je vytvořeno na základě zobrazení vývoje celkových nákladů a výnosů, a to v závislosti na změnách prodaných výrobků. Tyto výrobky lze vyjádřit v naturálních, peněžních nebo fyzikálních jednotkách. Grafické zobrazení bodu zvratu se nachází v grafu 3.1.

Graf 3.1 Grafické zobrazení bodu zvratu



Zdroj: Mruzková, Lisztwanová, 2013 – vlastní zpracování

Z grafického zobrazení je patrné, že bodu zvratu je dosaženo, když se celkové náklady a celkové tržby rovnají. Q_{krit} v grafu značí kritický bod množství. (Dluhošová, Mruzková, Ratmanová, 1997)

Matematické zobrazení bodu zvratu

Pokud podnik zná prodejní cenu, značenou písmenem p , celkové fixní náklady FN a průměrné variabilní vn , je možné odvodit vztah pro výpočet bodu zvratu níže uvedeným způsobem. Pokud se budou tržby T rovnat celkovým nákladům CN, bude dosaženo bodu zvratu. V následujících vzorcích 3.1-3.6 je matematické odvození bodu zvratu:

$$T = N, \quad (3.1)$$

$$T = FN + vn, \quad (3.2)$$

$$p \cdot Q = FN + vn \cdot Q, \quad (3.3)$$

$$p \cdot Q - vn \cdot Q = FN, \quad (3.4)$$

$$Q \cdot (p - vn) = FN, \quad (3.5)$$

$$BZ = FN / (p - vn) \quad (3.6)$$

celkové náklady jsou vyjádřené v Kč, tržby představují tržby z hlavní výdělečné činnosti v Kč, FN jsou celkové fixní náklady vyjádřené v Kč, vn představují průměrné variabilní náklady na jednotku objemu výkonu v Kč, p je prodejní cena v Kč na jednotku objemu v BZ neboli bod zvratu je minimální objem výkonu v jednotkách. (Lisztvánová, Mruzková, 2013)

Z rovnice 3.1 lze odvodit vztah 3.9, který představuje rozdíl ceny a průměrných variabilních nákladů a je označován jako jednotkový krycí příspěvek, který slouží na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, který je značen písmenem m . V následujících vzorcích 3.7-3.9 je uvedeno matematické odvození jednotkového krycího příspěvku na úhradu fixních nákladů na tvorbu zisku:

$$T - N = 0, \quad (3.7)$$

$$(p - vn) \cdot Q - FN = 0, \quad (3.8)$$

$$m = p - vn \quad (3.9)$$

m představuje jednotkový krycí příspěvek, který slouží na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku v Kč na jednotku objemu výkonu.

Krycí příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku m slouží k rozhodování, zda výkony zařadit nebo naopak nezařadit do sortimentu výkonů. Pokud bude krycí příspěvek větší než nula, budou pokryty veškeré variabilní náklady na výkon a částečně nebo plně uhrazeny fixní náklady, a tím pádem může docházet k tvorbě zisku. Jestliže by byl krycí příspěvek roven nule, jsou pokryty jen variabilní náklady a dochází ke vzniku ztráty, a to ve výši fixních nákladů. V podniku může díky tomu

docházet k pozastavení činností, které souvisí s investicemi, výzkumem a vývojem. Tento stav musí být však jen dočasný. Když je krycí příspěvek menší než nula, dochází pouze k částečnému pokrytí variabilních nákladů a tím vzniká ztráta, tzn. že podnik nepokryje část variabilních nákladů a celkové fixní náklady. V této situaci musí být pozastavena produkce. Pokud však podnik nepozastaví svou produkci, může docházet k nárůstu ztráty. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

Celkový příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku m se vypočte dle vztahu 3.10.:

$$m = T - VN, \quad (3.10)$$

kde je celkový příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku značen písmenem m a je vyjádřen v Kč.

Pokud by podnik prodal příliš nízký objem výkonů, tj. nižší než minimální objem výkonů, nestačí pak celkový příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku ke krytí fixních nákladů a produkce se tak stává ztrátovou. Jestliže podnik dosáhne bodu zvratu, celkový příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku M pokrývá veškeré fixní náklady a výsledek hospodaření se stane nulový. Jestli bude objem prodaných výkonů vyšší, než je bod zvratu, tak celkový příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku M se stává dostačující k plnému pokrytí fixních nákladů a zajistí i vznik zisku. (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

4 Využití informací manažerského účetnictví pro analýzu poskytování služeb ve vybrané obchodní společnosti

Vybraná obchodní společnost, zabývající se třemi oblastmi podnikání, poskytla veškerá data použitá v následující kapitole. V diplomové práci je respektován požadavek společnosti, aby její název nebyl zveřejněn, avšak veškerá data zůstávají reálná a nepozměněná. Veškerý text a hodnoty ve čtvrté kapitole diplomové práce jsou získány z interních zdrojů společnosti, internetových stránek společnosti, účetních závěrek, výkazů zisků a ztrát, aj., pokud není uvedeno jinak.

4.1 Základní informace o vybrané obchodní společnosti

Společnost se nachází na území Moravskoslezského kraje. Původně byla součástí státního podniku. Po roce 1989, kdy docházelo k privatizaci státního majetku, odkoupil původní majitel společnost zabývající se těžbou kamene. Později majitel společnosti přivzal společníka, který měl v lomu na starost odstřely. V roce 2002 společník odešel a došlo k finanční kompenzaci.

Původní majitel využil kontaktů na Novém Zélandu, od tamější společnosti nakoupil stroje na opravu pozemních komunikací pomocí tzv. třískové metody a rozšířil tak portfolio nabízených služeb. Společnost začala vytěžený materiál využívat ke své sekundární činnosti, kterou je výstavba a oprava pozemních komunikací. Později společnost, spolu s Gruzíí, získala výhradní právo na dovoz těchto strojů pro střední Evropu. Ve stejném období přistoupil do společnosti nový společník.

Dalším faktorem, jež pozitivně ovlivnil rozvoj společnosti, bylo zvýšení vodní hladiny v důsledku povodní, které zasáhly Českou republiku a přinesly s sebou nové zakázky na opravu pozemních komunikací v dané oblasti.

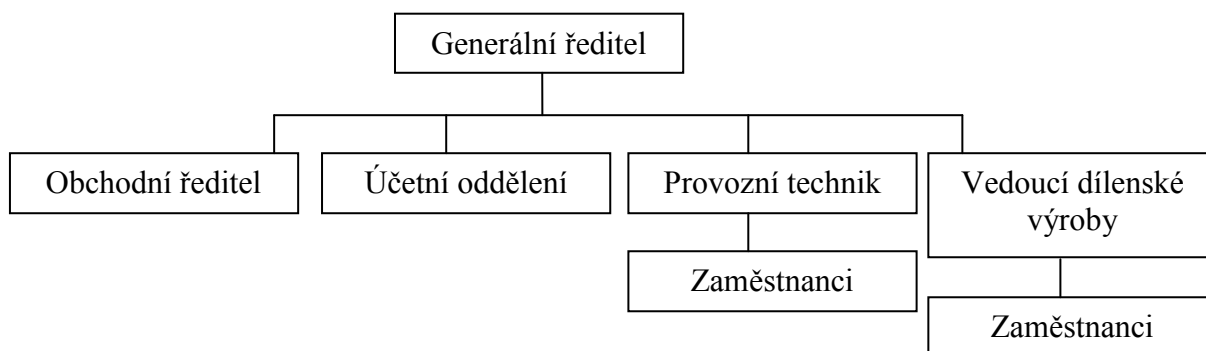
S odstupem času společnost pořídila stroj Finisher, který se používá k pokládání tzv. balené cesty. Společnost získává především zakázky obcí, jež pro své projekty preferují práci menších společností. Zakázky společnost získává na základě účasti na konkurzech, které podléhají výběrovému řízení.

V roce 2018 došlo k rozhodnutí o omezení těžební činnosti, z důvodu postupného vyčerpání zdrojů kamenolomu. Společnost byla nucena soustředit své podnikání mimo těžbu a prodej kameniva také na další nabízené služby, a to na opravu

a údržbu komunikací a výrobu a servis zařízení na opravu pozemních komunikací tzv. třískovou metodou.

Organizační struktura viz schéma 4.1 je jednoduchá, neboť společnost k roku 2018 zaměstnává 22 zaměstnanců včetně vedení společnosti. V čele společnosti je generální ředitel.

Schéma 4.1 Organizační struktura vybrané obchodní společnosti



Zdroj: internetové stránky společnosti – vlastní zpracování

4.2 Charakteristika jednotlivých kategorií podnikání

Podkapitola popisuje jednotlivé činnosti dané společnosti, kterými jsou těžba a prodej kameniva, oprava a údržba komunikací a výroba nástaveb a oprava strojů.

4.2.1 Těžba a prodej kameniva

Podnikání společnosti začalo v roce 1993, kdy majitel zakoupil od státu kamenolom. Ten byl od tohoto roku v plném provozu až do roku 2018, kdy dochází k pomalému utlumení činnosti kamenolomu z důvodu jeho postupného vytěžení. Výhledově bude společnost nucena činnost kamenolomu zcela zastavit. Ke každému kamenolomu jsou vázány zásoby nacházející se pod drtičem demolice. Po odstřelu skály zůstane kámen, který je možno dotěžit. Pokud se tento kámen dotěží, dochází k úplnému zániku kamenolomu. Vytěžený materiál lze použít jako plnivo do betonových směsí nebo jako kamenivo pro stavbu pozemních komunikací.

4.2.2 Oprava a údržba komunikací

Společnost se do svého podnikání rozhodla zařadit další činnost, a to opravu a údržbu komunikací. Rozhodnutí bylo založeno především na skutečnosti, že si je schopna pro tuto činnost sama „dodávat“ potřebný materiál. Oblast oprav a údržby

komunikací je v současné době pro společnost nejdůležitější nabízenou službou a zároveň přináší největší objem tržeb.

V oblasti oprav a údržby komunikací se společnost věnuje několika činnostem. Jako první si můžeme uvést živičné nátěry a penetrační makadamy. Provádění živičných nátěrů a penetračních makadamů je umožněno pomocí speciální nástavby Jetpatcheru se sprejním boxem, který je umístěn na podvozku nákladního automobilu. Živičné nátěry se používají při opravě a údržbě komunikací, při spojovacích nátěrech nebo při výstavbě a opravách komunikací z penetračního makadamu. Provádění pokládek živičných nátěrů je umožněno pomocí pásového Finisheru. Společnost jej používá nejen k opravám, ale také u výstavby nových komunikací.

Další činností je oprava výtluků tryskovou technologií. Tato služba se využívá při opravách živičných povrchů komunikací. Do rozsahu prováděných oprav lze zařadit výtluky, trhliny, dorovnání poklesu vozovky, zlomené okraje vozovky, oddělení horní vrstvy vozovky, dorovnání vyjetých kolejí nebo celkovou plošnou opravu komunikací.

Mezi další služby, nabízené v této oblasti, patří provádění jednoduchých staveb. Do této činnosti jsou zahrnuty výstavby nových komunikací, chodníků a parkovišť, realizace celkových oprav místních a účelových komunikací, veškeré dlažební práce, návrhy řešení komunikací nebo zemní práce.

Společnost zaměřuje svou činnost především na pokládku tzv. balených cest. Tato nabízená služba zároveň tvoří největší podíl na tržbách.

Společnost ke své činnosti využívá služeb externích dodavatelů. Jedná se o frézování, válcování, výkopové práce, zalití spár a dopravu tzv. balené cesty. Pokud má společnost velké množství zakázek a nestíhá plnit stanovené termíny, pronajme si externí společnost na bagrování.

4.2.3 Výroba nástaveb a servis strojů pro opravy silnic pomocí třískové metody

Společnost je výrobcem nástaveb pro stroje, které slouží k opravě silnic pomocí tzv. třískové metody. Zároveň je výhradním zástupcem společnosti, která toto zařízení vyrábí pro střední a východní Evropu. Stroj se používá k opravě živičných povrchů komunikací. Trysková technologie, která je používána, zaručuje velmi kvalitní, levné a rychlé provádění oprav v porovnání s klasickými technologiemi. Stroj na opravu silnic

je vyráběn, jako výměnná nástavba pro nákladní automobily s minimální nosností podvozku 8 t. Dále může být použit jako jednotka pro kontejnerové nosiče.

Společnost vyrábí nástavby pro stroje pouze sezónně, konkrétně v zimním období, kdy postrádá zakázky na opravu pozemních komunikací. Nástavby jsou vyráběny pouze na zakázku. Poptávka po této službě však není konstantní. V roce 2019 nebyla evidována žádná zakázka na výrobu nástaveb. Společnost tuto nástavbu vyrábí i pro vlastní využití.

4.2.4 Vedení účetnictví ve vybrané obchodní společnosti

Účetní oddělení společnosti čítá dva zaměstnance. Ti mají na starost celkové účetnictví za všechny tři činnosti podnikání. Společnost vede veškeré účetní záznamy v účetním programu Premier, který používá již několik let. Účetní program je velmi propracovaný, funkční a známý nejen na českém trhu. Společnost má tento program ošetřený heslem pro jednotlivé uživatele. Do účetního softwaru mají přístup obě zaměstnankyně účetního oddělení, obchodní ředitel a generální ředitel. Vybraná obchodní společnost využívá vnitropodnikových směrnic, které si aktualizuje co dva roky, v případě kdyby došlo k velkým změnám v účtování, v oceňování zásob aj. je společnost flexibilní a může si vnitropodnikovou směrnicí aktualizovat i dříve.

Vybraná obchodní společnost dle kategorizace účetních jednotek patří do skupiny malé účetní jednotky. Tyto účetní jednotky jsou povinny předkládat rozvahu, výkaz zisků a ztrát ve zkráceném rozsahu a přílohy k účetní závěrce. Společnost nemá povinnost být auditovaná, proto ani tato společnost nevyužila možnosti dobrovolného auditu.

Účetnictví je rozděleno pro náklady a výnosy za jednotlivé činnosti dle analytické evidence, neboť je to pro společnost velmi přehledné. Pro přehled analytické evidence je vytvořena tabulka 4.1.

Tabulka 4.1 Přehled nákladů a výnosů v roce 2016-2018 z těžby a prodeje kameniva (v Kč)

Název hospodářského střediska	Analytická evidence
Těžba a prodej kameniva	100
Oprava a údržba komunikací	200
Výroba nástaveb a oprava strojů	300

Zdroj: interní materiály společnosti - vlastní zpracování

Veškeré činnosti, které spadají pod těžbu a prodej kameniva, se v analytickém účetnictví označují číslem 100. Jako příklad si můžeme uvést spotřebu materiálu, která má účet 501. Spotřeba materiálu přímo pro těžbu a prodej kameniva je evidována jako 501.100. Spotřeba elektrické energie má účet 502 a pro těžbu kameniva bude tento účet v účetnictví veden s analytickou evidencí 502.100. Analytickou evidenci si společnost zachovává i u výnosů. Jako příklad výnosů si můžeme uvést prodej kameniva, který bude s analytickou evidencí 601.100. Činnosti, které náleží opravě a udržování komunikací mají analytickou evidenci 200. V případě spotřeby materiálu se bude v analytické evidenci jednat o účet 501.200 a v případě prodeje poskytnutých služeb se bude jednat o účet 602 s analytickou evidencí opět 200, tedy 602.200. Třetí činnost společnosti je výroba nástaveb a servis strojů. Této činnosti v analytické evidenci náleží označení 300. V tomto případě je spotřeba materiálu v účetním programu společnosti vedená jako 501.300. V případě, že společnost bude pouze jen opravovat stroje, budou mít tržby z této služby na účtu 602.300, pokud společnost bude vyrábět nové nástavby na stroje a bude se jednat o prodej výrobků, tedy účet 601.300. Společnost má v účetním systému Premier vedeny veškeré syntetické účty, ale ne všechny využívá. V budoucnu má společnost v plánu zachovat analytickou evidenci jako doposud, i když kamenolom nebude v provozu.

V účetním programu lze vidět i to, že společnost vede analytickou evidenci k daňově uznatelným nákladům. Jako daňově uznatelné náklady si lze uvést odpisy. Odpisy, si společnost člení dle využití v dané činnosti. Pokud společnost odepisuje nákladní auto či stroj, který využívá při prodeji a těžbě kameniva, odpisy budou mít analytickou evidenci 551.100., jestliže společnosti bude odepisovat automobil nebo nějaký stroj na opravu cest, bude tento odpis vedený s analytickou evidencí 200, tedy 551.200, při výrobě či opravě strojů bude náklady zatížen analytikou 300. Jako další daňově uznatelný a současně i neuznatelný náklad jsou stravenky. Limit pro daňovou uznatelnost je 55 % a tuto částku hradí zaměstnavatel, dle účtového rozvrhu účtuje společnost na účet 527. Vše, co je nad limitem 55 % je považováno za daňově neuznatelný náklad a tomuto nákladu patří účet 528. Vybraná obchodní společnost přispívá svým zaměstnancům celkem 70 % z uvedené částky stravenky. Za daňově neuznatelný náklad je tedy považováno 15 %. Společnost si vede analytickou evidenci ke stravenkám, a to jak do výše daňové uznatelnosti, tak i neuznatelnosti. Analytická evidence je zde vedena na základě pracovní pozice zaměstnance.

4.3 Analýza výsledku hospodaření

Podkapitola 4.3 osahuje výsledky hospodaření za období 2016-2018, včetně výsledků hospodaření za jednotlivé oblasti podnikání.

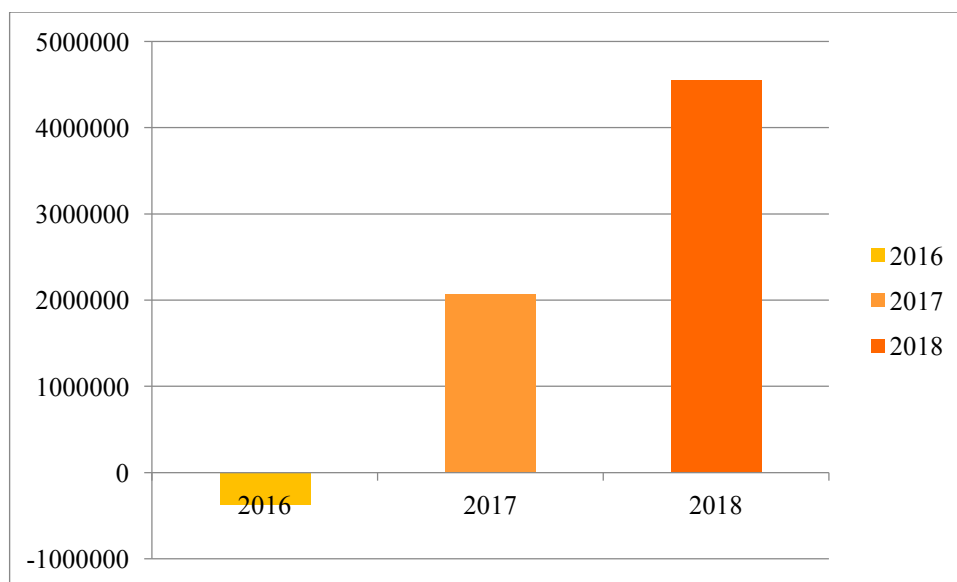
V roce 2016 společnost nedosahovala takových výnosů, aby pokryla veškeré vynaložené náklady. Rok 2016 byl jediným rokem, kdy měla společnost záporný hospodářský výsledek, jak je patrné v tabulce 4.2. Od roku 2017, rostly nejen náklady společnosti, ale také tržby. Společnost začala pokrývat veškeré své náklady a začala vykazovat kladný hospodářský výsledek viz. graf 4.1.

Tabulka 4.2 Přehled výsledků hospodaření společnosti za rok 2016-2018 (v Kč)

Rok	Výsledek hospodaření
2016	- 363 000
2017	2 068 000
2018	4 548 000

Zdroj: účetní závěrka obchodní společnosti - vlastní zpracování

Graf 4.1 Výsledek hospodaření za rok 2016-2018 (v Kč)



Zdroj: účetní závěrka obchodní společnosti - vlastní zpracování

Díky tomu, že společnost vhodně nastavila analytickou evidenci nákladů a výnosů je možné sledovat tyto kategorie za jednotlivé prováděné činnosti. Společnost tak má možnost vést efektivně tzv. střediskové hospodaření.

Z následující tabulky 4.3 je patrný vývoj výnosů a nákladů z těžby a prodeje kameniva od roku 2016 do roku 2018. Příčinou poklesu výnosů je přerušovaná těžební činnost společnosti, z důvodu jejího postupného utlumení. V roce 2017 společnost těžila od ledna do července a v roce 2018 pouze část dubna, část července a část listopadu.

Tabulka 4.3 Výsledek hospodaření v letech 2016-2018 z těžby a prodeje kameniva (v Kč)

	2016	2017	2018
Výnosy	1 460 724	946 606	228 248
Náklady	2 236 840	957 151	471 460
Výsledek hospodaření	-776 116	-10 545	-243 212

Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Následující tabulka 4.4 obsahuje vývoj výnosů a nákladů za opravu a údržbu komunikací od roku 2016 do roku 2018. Z tabulky je patrné, že společnost v této oblasti generuje kladný výsledek hospodaření ve všech sledovaných letech. Nárůst výsledků hospodaření je mezi jednotlivými lety výrazný, což potvrzuje skutečnost, že se jedná o klíčovou oblast podnikání vybrané společnosti.

Tabulka 4.4 Výsledek hospodaření v letech 2016-2018 z opravy a údržby komunikace (v Kč)

	2016	2017	2018
Tržby	29 895 947	42 225 558	49 368 337
Náklady	29 815 718	40 931 479	43 602 558
Výsledek hospodaření	80 229	1 294 079	5 765 779

Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Tabulka 4.5 popisuje vývoj výnosů a nákladů při výrobě nástaveb a servisu strojů od roku 2016 do roku 2018. Výsledek hospodaření je kladný ve všech třech sledovaných letech, ale nemá stále rostoucí trend. Příčinou výkyvu trendu je rozdílné množství získaných zakázek v jednotlivých letech.

Tabulka 4.5 Přehled nákladů a výnosů v roce 2016-2018 z výroby nástaveb a servisu strojů (v Kč)

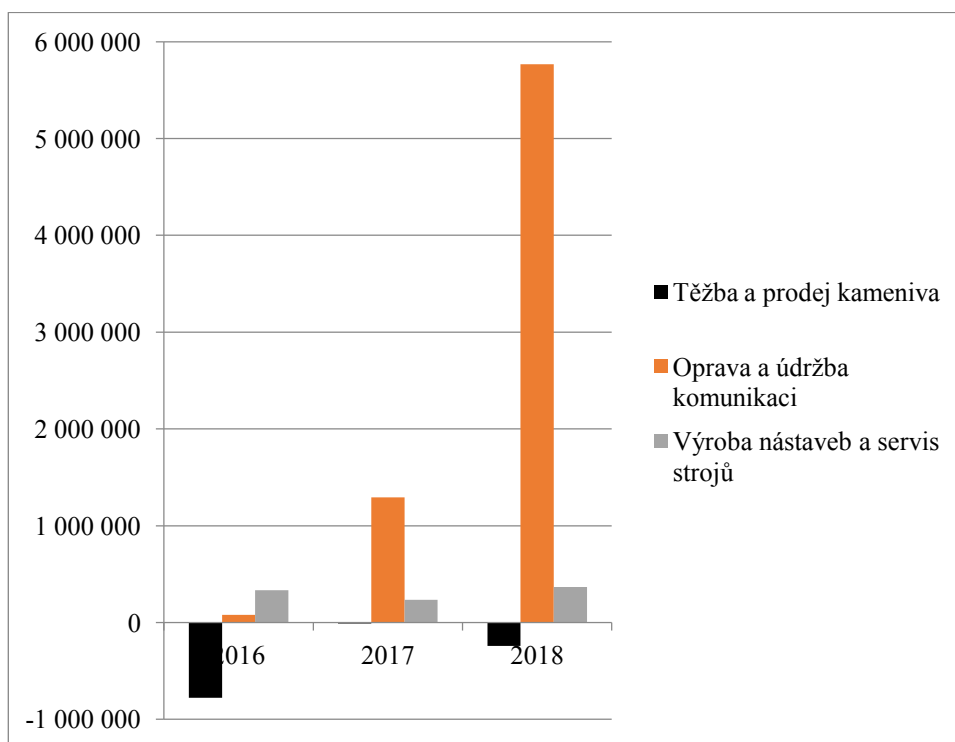
Rok	2016	2017	2018
Výnosy	2 041 158	1 486 207	1 600 681
Náklady	1 707 778	1 251 425	1 233 542
Výsledek hospodaření	333 380	234 782	367 139

Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Z grafu 4.2 je patrné, že jedinou činností společnosti, která má záporný výsledek hospodaření je těžba a prodej kameniva. Oblast, na kterou společnost nejvíce

soustřeďuje svou činnost, je oprava a údržba komunikací, jež generuje nejvyšší výsledek hospodaření. Výroba nástaveb a servis strojů přináší společnosti kladný hospodářský výsledek. V porovnání s opravou a údržbou komunikací je tento výsledek hospodaření mnohem nižší.

Graf 4.2 Výsledek hospodaření za jednotlivé činnosti v letech 2016-2018 (v Kč)



Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

4.4 Praktické využití informací manažerského účetnictví na jednotlivé podnikatelské činnosti

Podkapitola 4.4 využívá analýzu informací manažerského účetnictví na jednotlivé podnikatelské činnosti a interpretaci dosažených výsledků. Výpočty vychází z let 2016-2018. Veškerá data, poskytnutá vybranou společností jsou nezkreslená a reálná. Aplikujeme si informace manažerského účetnictví na analýzu tržeb, které lze vidět v tabulce 4.6.

Tabulka 4.6 Aplikace informací manažerského účetnictví u analýzy celkových tržeb za rok 2016-2018 (v Kč)

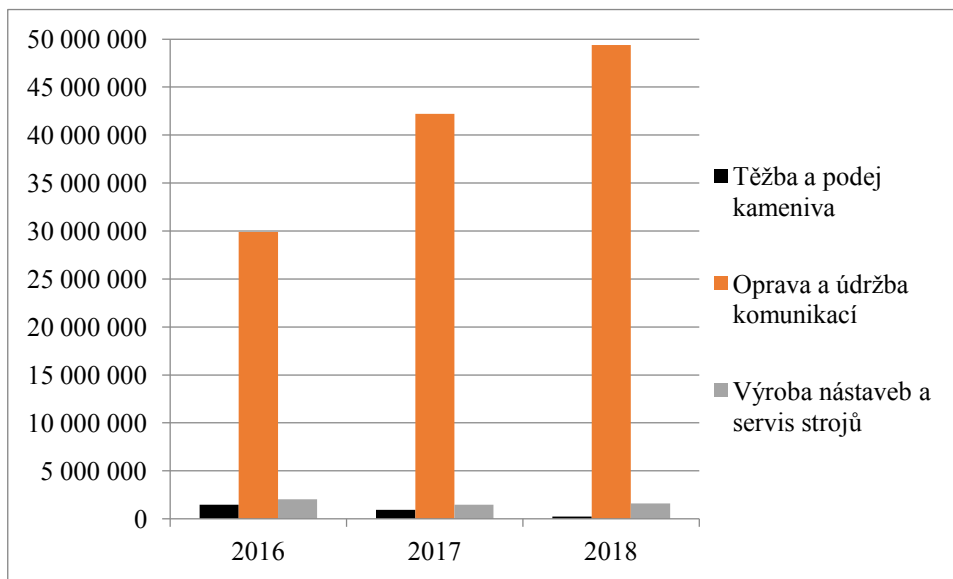
Rok	2 016	%	2 017	%	2 018	%
Tržby						
Těžba a prodej kameniva	1 460 724	4,37	946 606	2,12	228 248	0,45
Oprava a údržba komunikací	29 895 947	89,51	42 225 558	94,55	49 368 337	96,43
Výroba nástaveb a servis strojů	2 041 158	6,11	1 486 207	3,33	1 600 681	3,13
Tržby celkem	33 397 829	100,00	44 658 371	100,00	51 197 266	100,00

Zdroj: účetní závěrka obchodní společnosti – vlastní zpracování

Z informací manažerského účetnictví společnosti lze sledovat růstovou tendenci tržeb po všechna sledovaná období. Z informací, jež se týkají tržeb všech tří činností vykonávaných společností, má největší podíl na celkových tržbách ve všech sledovaných obdobích oprava a údržba komunikací. V roce 2016 oprava a údržba komunikací přispěla k celkovým tržbám 89,51 %, což je 29 895 947 Kč. Naopak nejmenší část celkových tržeb tvořila položka těžba a prodej kameniva, která k celkovým tržbám přispěla pouze 1 460 724 Kč, což představuje necelých 5 %. V roce 2017 se zvýšily celkové tržby o 33,72 %, což představovalo nárůst o 11 260 542 Kč vůči roku 2016. Největší podíl na celkových dosažených tržbách v roce 2017 měla opět oprava a údržba komunikací. V tomto roce se podílela tato činnost na tržbách 94,55 %. Zbylých 5,45 % připadlo na těžbu kameniva a výrobu a opravu strojů. Přičemž se těžba a prodej kameniva na celkových tržbách podílí 2,12 % a výroba a oprava strojů 3,33 %. Tedy v součtu za tyto dvě činnosti společnost dosáhla 2 432 813 Kč. V roce 2018 vzrostly tržby společnosti na 51 197 266 Kč, což znamenalo nárůst o 14,64 % vůči roku 2017. V roce 2018 se na celkových tržbách opět nejvíce podílela položka oprava a údržba komunikací, která vygenerovala tržby ve výši 49 368 337 Kč. Zbylých 1 828 929 Kč bylo rozděleno mezi těžbu kameniva, která dosahovala tržby ve výši 228 248 Kč a podílela se tak na celkových tržbách pouze 0,45 % a položku oprava a údržbu silnic, která k celkovým tržbám přispěla 3,13 %, což v peněžním vyjádření představuje 1 600 681 Kč.

Graf 4.3 znázorňuje přehled veškerých vynaložených tržeb v jednotlivých letech.

Graf 4.3 Analýza informací manažerského účetnictví u vývoje tržeb v roce 2016-2018 (v Kč)



Zdroj: účetní závěrka obchodní společnosti – vlastní zpracování

Tabulka 4.7 obsahuje data a výsledky celkových nákladů za rok 2016-2018.

Tabulka 4.7 Aplikace informací manažerského účetnictví u analýzy celkových nákladů za rok 2016-2018 (v Kč)

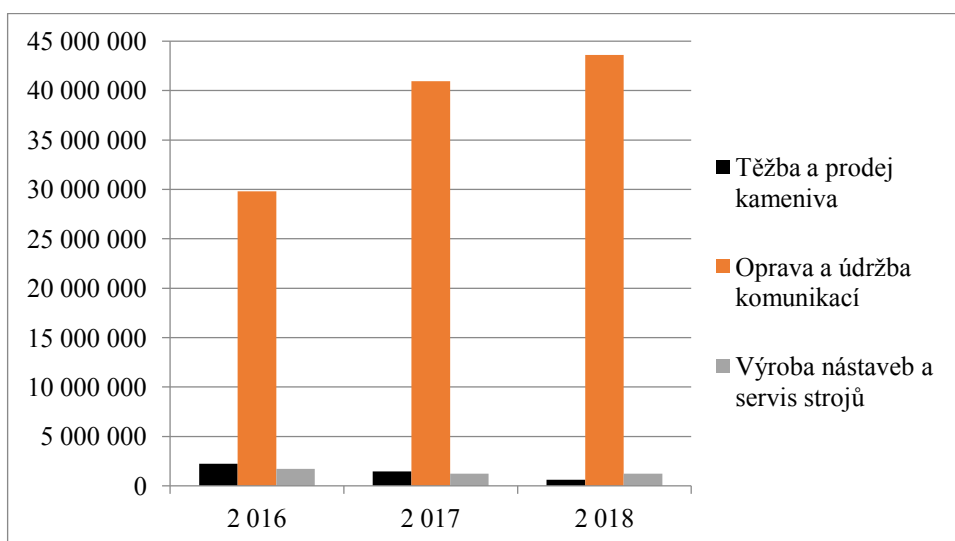
Rok	2 016	%	2 017	%	2 018	%
Náklady						
Těžba a prodej kameniva	2 236 840	6,63	1 476 517	3,38	610 916	1,34
Oprava a údržba komunikací	29 815 718	88,32	40 931 479	93,75	43 602 558	95,94
Výroba nástaveb a servis strojů	1 707 778	5,06	1 251 425	2,87	1 233 542	2,71
Náklady celkem	33 760 336	100,00	43 659 421	100,00	45 447 016	100,00

Zdroj: účetní závěrka obchodní společnosti – vlastní zpracování

Společnost během roku 2016 až 2018 vynaložila na svůj provoz celkem 122 866 773 Kč. V roce 2016 vynaložila nejméně celkových nákladů za období 2016-2018, a to 33 760 336 Kč. Nejnížší náklady vynaložila na provoz výroby nástaveb a opravu strojů, a to ve výši 1 707 778 Kč, tedy 5,06 %. Naopak nejvyšší na opravu a údržbu komunikací, kde celkové náklady byly 29 815 718 Kč a tvořily 88,32 % z celkových vynaložených nákladů v roce 2016. V roce 2017 vynaložila stejně jako v předchozím roce nejvíce peněžních prostředků na opravu a údržbu komunikací. Náklady na opravu a údržbu komunikací v roce 2017 činily přes 40 931 479 Kč, tedy 93,75 % z celkových nákladů. V roce 2017 společnost vynaložila, stejně jako v předchozím roce, nejméně nákladů na výrobu a opravu strojů, kdy tyto náklady tvořily necelé 3 % z celkových vynaložených nákladů. V roce 2018 celkové náklady vzrostly o 1 787 595 Kč vůči roku 2017. Vynaložené náklady pro rok 2018 činily

45 447 016 Kč. Nejmenší položkou však v tomto roce nejsou náklady na opravu strojů a výrobu nástaveb, ale náklady na těžbu a prodej kameniva. Náklady na prodej a těžbu kameniva činily 610 916 Kč, což je o 865 601 Kč (58,62 %) méně než v roce 2017. Důvodem poklesu bylo, že společnost provozovala těžební činnost pouze část tří měsíců během daného roku. Další položka náklady na výrobu nástaveb a opravu strojů činila 1 233 542 Kč. Největší vynaložená částka byla na opravu a údržbu komunikací. V roce 2018 činila tato částka 43 602 558 Kč a tvořila 95,94 % z celkových nákladů. Celkové náklady během sledovaných let vzrostly o 11 686 680 Kč, což představuje 34,62 %. Přehled veškerých vynaložených nákladů je patrný v grafu 4.4.

Graf 4.4 Analýza informací manažerského účetnictví u vývoje nákladů za rok 2016-2018 (v Kč)



Zdroj: účetní závěrka obchodní společnosti – vlastní zpracování

4.4.1 Detailnější analýza nákladů a výnosů za jednotlivé činnosti

Na základě analytické evidenci společnosti je možné provést detailnější analýzu nákladů a výnosů za všechny tři činnosti společnosti.

Nákladní automobil Tatra vozí kamenivo z lomu do drtičky a následně drcený kámen na skládku. Tzv. nakládač I904 je zařízení, které v lomu nakládá drcený kámen. Nákladové položky na vozidlo Tatra a na nakládač I904 zahrnují provozní náklady a náklady na opravu a udržování. Mzdy řidičů jsou uvedeny samostatně. Veškeré mzdy v tabulce patří zaměstnancům společnosti. Na odstřely v kamenolomu je najímána externí společnost. Náklady na externí společnost se skládají ze dvou položek, a to z položky bezpečnostní technik a položky odstřel. Položka odstřel zahrnuje náklady na pracovníky, kteří připravují odstřel a současně vrtají díry, jež jsou nezbytnou součástí

této činnosti. Společnost vydává $\frac{3}{4}$ z celkového objemu elektrické energie na těžbu kamene, neboť je k výrobě kameniva použito vysoko proudé napětí.

S ohledem na to, že společnost těží kamenivo, je nutné, aby platila daň z vydobytých nerostů a daň z dobývacích prostorů. Daň z dobývacích prostorů se odvádí příslušnému báňskému úřadu a je splatná jednou za rok, a to za každý započatý hektar plochy dobývacího prostoru na povrchu. Výše úhrady daně z dobývacích prostor se pohybuje v rozmezí 100 Kč až 1 000 Kč za hektar. Cena závisí na stupni ochrany životního prostředí, které je dotčeno v dobývacím prostoru a dopadu na životní prostředí. Daň z vydobytých nerostů se také odvádí příslušnému Oblastnímu báňskému úřadu, a to jednou platbou za rok. Částka se stanoví z těch nerostů, pro které byl dobývací prostor. Úhrada může být maximálně 10 % z tržní ceny vydobytých nerostů. Rozhodná je však průměrná tržní cena v roce, ve kterém byl nerost vydobyt. [Zákon o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon)].

Společnost nevykazuje žádné odpisy na vozidla, která využívá k těžební činnosti. Důvodem je, že byly v minulosti již zcela odepsány.

Tabulka 4.8 Analýza informací manažerského účetnictví pro těžbu a prodej kameniva (v Kč)

				absolutní		relativní	
	2016	2017	2018	2016/2017	2017/2018	2016/2017	2017/2018
Výnosy							
Tržby	1 460 724	946 606	228 248	-514 118	-718 358	-35,20 %	-75,89 %
Náklady							
Nákladní automobil Tatra	72 498	62 455	14 716	-10 043	-47 739	-13,85 %	-76,44 %
Nakládač	51 764	48 031	58 396	-3 733	10 365	-7,21 %	21,58 %
Nakládač I904	327 196	166 599	90 049	-160 597	-76 550	-49,08 %	-45,95 %
Mzdy zaměstnanců	1 170 742	117 349	38 604	-1 053 393	-78 745	-89,98 %	-67,10 %
Bezpečnostní technik	62 112	71 563	62 112	9 451	-9 451	15,22 %	-13,21 %
Lidé, co připravují odstřel	271 389	223 652	72 382	-47 737	-151 270	-17,59 %	-67,64 %
% podíl elektrické energie	253 117	245 802	122 101	-7 315	-123 701	-2,89 %	-50,33 %
Daň z vydobytých nerostů a daň z dobývacích prostorů	28 022	21 700	13 100	-6 322	-8 600	-22,56 %	-39,63 %
Náklady celkem	2 236 840	957 151	471 460	-1 279 689	-485 691	-57,21 %	-50,74 %

Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Z tabulky 4.8 je patrné, že společnost v období 2016 – 2018 vykazuje za každý jednotlivý rok vyšší celkové náklady než výnosy ve středisku středisko těžba a prodej kameniva. Analytická evidence umožňuje společnosti takto detailně sledovat náklady a výnosy.

Při využití informací z manažerského účetnictví lze sledovat klesající trend celkových nákladů, které se mezi lety 2016 a 2018 snížily o 1 625 924 Kč, což je 72,69 %. Pokles je zapříčiněn tím, že je těžba kameniva utlumena. V roce 2017 společnost těžila jen v období od ledna do července a v roce 2018 těžila jen část dubna, července a listopadu.

Největší nákladovou položku těžby a prodeje kameniva jsou osobní náklady, které mají klesající charakter. Celkové osobní náklady klesly o 992 682 Kč. Podíl osobních nákladů zahrnuje mzdové náklady, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Příčinou poklesu mzdových nákladů bylo snížení počtu pracovních dní, způsobené útlumem těžební činnosti. Dalším důvodem ke snížení mzdových nákladů byl pokles těžební činnosti, který zapříčinil propouštění zaměstnanců.

Společnosti klesla daň z vydobytých nerostů a daň z dobývacích prostorů z důvodu snížení množství těženého materiálu vůči předchozím obdobím. Daň klesla mezi roky 2016 a 2018 o 14 922 Kč, což je o necelých 53 %.

Z tabulky 4.8 lze vyčíst, že tržby klesly mezi rokem 2016 a 2017 o 514 118 Kč, což je 35,2 %. Mezi roky 2017 a 2018 klesly o 718 358 Kč, tj. 75,89 %. Celkově tržby klesly o 1 232 476 Kč, což je zapříčiněno tím, že se netěžilo během celého sledovaného období. Ztráta je v tomto předmětu podnikání zapříčiněna nedostatečným objemem generovaných tržeb. Výnosy z těžební činnosti tak nepokryjí náklady, které jsou na těžbu vynaloženy.

Následující tabulka 4.9 obsahuje data a výsledky na opravu a údržbu komunikací.

Tabulka 4.9 Analýzy informací manažerského účetnictví pro opravu a údržbu komunikací (v Kč)

				absolutní		relativní	
	2016	2017	2018	2016/2017	2017/2018	2016/2017	2017/2018
Výnosy							
Tržby	29 895 947	42 225 558	49 368 337	12 329 611	7 142 779	41,24 %	16,92 %
Náklady							
Balená cesta Finisher	2 886 437	7 356 660	8 932 782	4 470 223	1 576 122	154,87 %	21,42 %
Emulze + kamenino (stroj Jetpatcher)	5 457 039	6 316 474	6 331 146	859 435	14 672	15,75 %	0,23 %
Spotřeba pohonných hmot	1 925 428	2 404 150	2 407 321	478 722	3 171	24,86 %	0,13 %
Nákup materiálu	1 511 393	3 096 712	2 088 719	1 585 319	-1 007 993	104,89 %	-32,55 %
Služby	4 590 467	6 281 486	7 172 478	1 691 019	890 992	36,84 %	14,18 %
Mzdy zaměstnancům	9 086 811	10 561 399	11 963 212	1 474 588	1 401 813	16,23 %	13,27 %
Opravy strojů	191 315	292 757	82 364	101 442	-210 393	53,02 %	-71,87 %
Opravy aut	1 455 033	1 371 931	1 696 093	-83 102	324 162	-5,71 %	23,63 %
Odpisy	1 917 654	2 149 181	2 164 860	231 527	15 679	12,07 %	0,73 %
Silniční daň	174 970	185 103	178 119	10 133	-6 984	5,79 %	-3,77 %
Pojistky a poplatky	491 759	463 477	585 464	-28 282	121 987	-5,75 %	26,32 %
Ostatní náklady	127 412	452 149	112 501	324 737	-339 648	254,87 %	-75,12 %
Náklady celkem	29 815 718	40 931 479	43 602 558	11 115 761	2 671 079	37,28 %	6,53 %

Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Oblast oprav a údržby komunikací je pro společnost v současnosti nejdůležitější činností, neboť generuje největší objem tržeb. Tržby společnosti vzrostly z 29 895 947 Kč v roce 2016 na 49 368 337 Kč dosažených v roce 2018, což je o 19 472 390 Kč více. Příčinou je stále se zvyšující počet veřejných zakázek získávaných především ze strany soukromých společností a obcí. Celkově se tržby v letech 2016-2018 zvýšily o 65,13 %.

V důsledku růstu tržeb, rostly také náklady. Celkové náklady vzrostly v letech 2016-2018 o 46,24 %. Nárůst celkových nákladů byl nižší než nárůst tržeb ve sledovaném období. Společnost v roce 2016 nezískala takové množství zakázek jako v roce 2017 a v roce 2018. V roce 2016 měl stát požadavek na méně zakázek, které

získávaly zejména velké společnosti, jelikož byly flexibilnější a mohly snižovat ceny. Vybraná společnost tak přišla o zakázky, které by za normálních okolností získávala.

Z roku 2016 na rok 2017 došlo k většímu nárůstu celkových nákladů než mezi lety 2017 a 2018. Nejvyšší nákladovou položku představuje tzv. balená cesta Finisher. Jedná se o primární činnost společnosti, která přináší nejvyšší tržby, výjimkou byl rok 2016, kdy společnost vynaložila nejvyšší náklady na emulzi a kamenivo.

Jelikož v jednotlivých letech roste počet zakázek, roste také spotřeba pohonných hmot. Nárůst spotřeby pohonných hmot z roku 2016 na rok 2017 je 24,86 %, jelikož měla společnost v roce 2017 vyšší množství zakázek na opravu a údržbu komunikací. Nárůst zakázek mezi lety 2017 a 2018 už nebyl tak vysoký. Meziroční nárůst nákladů na pohonné hmoty byl v tomto období pouze 0,23 %, což je 3 171 Kč.

Další nákladovou položkou je nákup a spotřeba materiálu. Tato položka zaznamenala v roce 2017 nárůst 104,89 % oproti roku 2016. Důvodem je opět nižší počet zakázek za rok 2016. Položka nákup materiálu mezi roky 2017 a 2018 klesla o 32,55 %, což je o 1 007 993 Kč. Důvodem je to, že společnost získávala převážně zakázky na výstavbu komunikací pomocí tzv. balené cesty Finisher. Docházelo tak k poklesu potřebného materiálů u jiných zakázek.

Další položkou, která měla větší nárůst mezi lety 2016 a 2017 než v letech 2017 a 2018 jsou služby. Nárůst z roku 2016 na 2017 je 1 691 019 Kč a mezi roky 2017 a 2018 došlo k navýšení o 890 992 Kč. Společnost získávala od roku 2017 stále více zakázek, ale nebyla sama schopna dostát svým závazkům, proto bylo nezbytné pro některé činnosti, jako jsou výkopové práce, frézování apod., najmout externí společnost.

Náklady na opravu strojů vzrostly z roku 2016 na rok 2017 o 101 442 Kč, avšak tato položka klesla z roku 2017 na rok 2018 o 210 393 Kč. Společnost nebyla v tomto období nucena investovat do oprav a údržby strojů velké množství finančních prostředků.

Tabulka 4.10 obsahuje data a výsledky pro výrobu nástaveb a servis strojů pro opravy cest pomocí třískové metody.

Tabulka 4.10 Analýza informací manažerského účetnictví pro výrobu nástaveb a servis strojů pro opravy cest pomocí třískové metody (v Kč)

				absolutní		relativní	
Rok	2016	2017	2018	2016/2017	2017/2018	2016/2017	2017/2018
Výnosy							
Tržby	2 041 158	1 486 207	1 600 681	-554 951	114 474	-27,19 %	7,70 %
Náklady							
Nákup materiálu + náhradní díly	1 641 683	1 190 233	1 174 924	-451 450	-15 309	-27,50 %	-1,29%
Mzdy	51 793	48 432	47 213	-3 361	-1 219	-6,49 %	-2,52 %
Spotřeba el. energie	14 302	12 760	11 405	-1 542	-1 355	-10,78 %	-10,62 %
Náklady celkem	1 707 778	1 251 425	1 233 542	-456 353	-17 883	-26,72 %	-1,43 %

Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Vývoj tržeb a nákladů je v tomto odvětví podnikání velmi nestabilní. Příčinou této nestability je rozhodování společnosti o zahájení výroby až na základě poptávky a uzavření smlouvy s potenciálním klientem. Společnost své stroje opravuje a rovněž vyrábí nástavby na stroje. Touto činností se zabývá sezonně, pouze v zimním období, kdy není možné vykonávat aktivitu v oblasti výstavby a oprav pozemních komunikací.

Tržby se v letech 2016 až 2018 nemají rostoucí trend. V roce 2017 došlo k poklesu tržeb vůči roku 2016, a to o 554 951 Kč. Hlavní příčinou je nižší počet zakázek na výrobu strojů. V roce 2018 došlo k jedinému nárůstu, a to v důsledku vyšší poptávky po opravě strojů ze strany externích společností. Tržby vzrostly o 7,70 %, což je o 114 474 Kč.

Celkové náklady mají klesající tendenci. To se projevilo v každé nákladové položce zvlášť. Největší pokles zaznamenala nákladová položka nákup materiálu a náhradních dílů. Položka mezi lety 2016 a 2017 klesla o 27,50 %, což je podobný pokles jako u tržeb ve stejném období. Pokles nákladů je zapříčiněn nižším počtem zakázek. Společnost tak neměla důvod nakupovat náhradní díly a materiál, který je potřeba na výrobu a opravu strojů, jelikož nevznikala poptávka po opravách strojů externích společností, které stroje vlastní nebo je mají v pronájmu. Nákladovou položkou, jež mezi jednotlivými roky zaznamenala nejmenší pokles je položka mezd. Do této položky spadají sociální a zdravotní pojištění a veškerá osobní ohodnocení. Tato položka nejméně poklesla mezi roky 2016 a 2017, kdy se snížila o 6,49 % tj.

3 361 Kč. Příčinou poklesu položky osobního ohodnocení je nižší množství evidovaných zakázek. Mezi lety 2017 a 2018 došlo k poklesu pouze o 2,52 %, což je zhruba 1 219 Kč. Tato částka je zanedbatelná, jelikož se jedná o částku za celý rok. Společnost ve sledovaném období snížila prémie. S poklesem tržeb a nákladů souvisí také pokles spotřeby elektrické energie, která je potřebná na výrobu a opravu strojů. Spotřeba elektrické energie klesala zhruba stejným tempem, a to +- 10 % meziročně.

Tabulka 4.11 obsahuje data a výsledky pro těžbu a prodej kameniva.

Tabulka 4.11 Analýzy informací manažerského účetnictví pro těžbu a prodej kameniva (v Kč)

Rok	2 016	%	2 017	%	2 018	%
Náklady						
Nákladní automobil Tatra	72 498	3,24	62 455	4,23	14 716	2,41
Nakládač	51 764	2,31	48 031	3,25	58 396	9,56
Nakládač I904	327 196	14,63	166 599	11,28	90 049	14,74
Mzdy zaměstnanců	1 170 742	52,34	636 7159	43,12	17,060	29,15
Bezpečnostní technik	62 112	2,78	71 563	4,85	62 112	10,17
Odstřel	271 389	12,13	223 652	15,15	72 382	11,85
% podíl elektrické energie	253 117	11,32	245 802	16,65	122 101	19,99
Daň z vydobytých nerostů a daň z dobývacích prostorů	28 022	1,25	21 700	1,47	13 100	2,14
Náklady celkem	2 236 840	100,00	1 476 517	100,00	610 916	100,00

Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Ve společnosti v roce 2016 měla největší podíl na celkových nákladech položka mezd, která se skládá ze mzdy bagristy, mzdy tatristy a mezd obsluhy linek a elektrikářů. Mzdová nákladová položka tvořila 52,34 %, tj. 1 170 742 Kč z celkových nákladů, což je více než polovina veškerých vynaložených nákladů na provoz kamenolomu. V tomto roce tvořily mzdové náklady největší část všech nákladů. V roce 2017 představovaly mzdové náklady 43,13 % z celkových nákladů, což je méně než polovina všech nákladů, které byly vynaloženy za rok 2017. V roce 2018 tvořily mzdové náklady 29,15 %, tzn. 178 060 Kč.

Další významnou položkou, která se výrazně podílela na celkových nákladech je položka nakládač I904. Jsou v ní zahrnuty veškeré provozní náklady, jež souvisí s jeho užíváním, jako např. náhradní pneumatiky, náklady na opravu vozidla aj. Náklady na položku nakládač I904 neklesají konstantním tempem. V roce 2016 byla nákladová

položka ve výši 327 196 Kč, což představuje 14,63 % z celkových nákladů. V roce 2017 položka představovala pouze 11,28 %, což znamená pokles o 3,35 %. Tento pokles bylo možno predikovat z důvodu klesajících nákladů. V roce 2018 podíl nákladů na položku nakládač I904 na celkových nákladech vzrostl o 3,46 %. V peněžním vyjádření poklesly náklady na tuto položku o 76 550 Kč. Vysvětlením růstu podílu na celkových nákladech a současně poklesu nákladů v peněžním vyjádření je snížení celkových nákladů mezi roky 2017 a 2018 o 58,62 %. Důvodem poklesu celkových nákladů je to, že se společnost v roce 2018 věnovala těžební činnosti pouze část dubna, část července a část listopadu, kdežto v roce 2017 těžila půl roku.

Mezi další významné nákladové položky je možno uvést položku procentuální podíl elektrické energie. V roce 2016 představovala tato nákladová položka 11,32 % z celkových nákladů, a to 253 117 Kč. V roce 2017 položka procentuální podíl elektrické energie ve výši 245 802 Kč tvořila 16,65 % na celkových nákladech. Poklesla tedy o 7 315 Kč oproti předchozímu roku. V roce 2017 klesly celkové náklady vůči roku 2016 o 33,99 % tj. 760 323 Kč. V roce 2018 tvořila položka procentuální podíl elektrické energie 19,99 % z celkových nákladů vynaložených na chod kamenolomu.

Nejnižší náklady ve všech třech sledovaných obdobích připadají na položku daň z vydobytých nerostů a daň dobývacích prostorů. Daň z vydobytých nerostů je určena pevnou částkou dle typu vytěženého nerostu a cena je stanovena jako průměrná tržní cena pro konkrétní rok. Daň z dobývacích prostor je určena na základě množství hektaru, které je za rok vytěžené z dobývacích prostor. Částka se pohybuje v rozmezí 100 Kč a 1 000 Kč. V roce 2016 činil součet daně z dobývacích prostor a daně z vydobytých nerostů 28 022 Kč. V roce 2017 poklesl součet daní o 6 332 Kč. Rozdíl byl způsoben omezením těžební činnosti v roce 2017. V roce 2018 společnost odvedla daň z vydobytých nerostů a daň z dobývacích prostorů ve výši 13 100 Kč, jelikož celkově těžba probíhala pouze měsíc a půl (část měsíců dubna, července a listopadu). V roce 2018 tvořil podíl nákladů vynaložených na výše zmíněné daně 2,14 % z celkových nákladů.

Následující tabulka 4.12 obsahuje data a výsledky pro opravu a údržbu komunikací.

Tabulka 4.12 Analýzy informací manažerského účetnictví pro opravu a údržbu komunikací (v Kč)

Rok	2 016	%	2 017	%	2 018	%
Náklady						
Balená cesta Finisher	2 886 437	9,68	7 356 660	17,97	8 932 782	20,49
Emulze + kamenino (stroj Jetpatcher)	5 457 039	18,30	6 316 474	15,43	6 331 146	14,52
Spotřeba PHM	1 925 428	6,46	2 404 150	5,87	2 407 321	5,52
Nákup materiálu	1 511 393	5,07	3 096 712	7,57	2 088 719	4,79
Služby	4 590 467	15,40	6 281 486	15,35	7 172 478	16,45
Mzdy zaměstnancům	9 086 811	30,48	10 561 399	25,80	11 963 212	27,44
Opravy strojů	191 315	0,64	292 757	0,72	82 364	0,19
Opravy aut	1 455 033	4,88	1 371 931	3,35	1 696 093	3,89
Odpisy	1 917 654	6,43	2 149 181	5,25	2 164 860	4,96
Silniční daň	174 970	0,59	185 103	0,45	178 119	0,41
Pojistky a poplatky	491 759	1,65	463 477	1,13	585 464	1,34
Ostatní náklady	127 412	0,43	452 149	1,10	112 501	0,26
Náklady celkem	29 815 718	100,00	40 931 479	100,00	43 602 558	100,00

Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Nejvýznamnější položkou nákladů na opravy a údržbu komunikací jsou mzdy zaměstnanců. Ve všech sledovaných obdobích tvořily mzdy největší podíl na celkových nákladech. Tato položka zahrnuje sociální a zdravotní pojištění a daň z příjmu fyzických osob. V roce 2016 byly vypláceny mzdy ve výši 9 086 811 Kč, což představovalo 30,48 % celkových nákladů. Celkové náklady představovaly 29 815 718 Kč. V roce 2017 činil podíl mzdových nákladů 25,80 %, tzn. 10 561 399 Kč a celkové náklady v tomto roce byly 40 934 479 Kč. Celkové náklady v roce 2017 vzrostly vůči roku 2016 o 37 %. Tento růst nákladů byl zapříčiněn tím, že společnost získala větší množství zakázek než v roce 2016, a proto také potřebovala více zaměstnanců. V roce 2018 vzrostly současně celkové i mzdové náklady. Mzdové náklady představovaly 27,44 % na celkových nákladech.

Další významnou položkou pro činnost oprav a údržby komunikací je tzv. balená cesta Finisher. Pokládání tzv. balené cesty pro společnost představuje hlavní zdroj příjmů z této činnosti. V roce 2016 činily náklady na tuto položku 2 886 437 Kč, což představovalo 9,68 % z celkových nákladů. Nízká hodnota je zapříčiněna tím, že v roce 2016 společnost nezískávala takové množství zakázek, jako v následujících letech. V roce 2017 došlo k nárůstu položky o 60,76 %, tedy o 4 470 223 Kč vůči předešlému roku. Společnost v roce 2017 získala více státních, ale také soukromých

zakázek na pokládku tzv. balených cest. Každým rokem se zvyšuje poptávka po této formě služby, což se projevuje také v roce 2018, kdy vzrostly náklady společnosti na tzv. balenou cestu Finisher na 8 932 782 Kč. Jedná se o 20,49 % z celkových nákladů vynaložených za rok 2018.

Tabulka 4.13 obsahuje data a výsledky pro výrobu nástaveb a servis strojů pro opravy cest pomocí třískové metody.

Tabulka 4.13 Analýza informací manažerského účetnictví pro výrobu nástaveb a servis strojů pro opravy cest pomocí třískové metody (v Kč)

Rok	2 016	%	2 017	%	2 018	%
Náklady						
Nákup materiálu + náhradní díly	1 641 683	96,13	1 190 233	95,11	1 174 924	95,25
Mzda	51 793	3,03	48 432	3,87	47 213	3,83
Elektřina	14 302	0,84	12 760	1,02	11 405	0,92
Náklady celkem	1 707 778	100,00	1 251 425	100,00	1 233 542	100,00

Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Nejvýznamnější nákladovou položkou pro výrobu nástaveb a opravu strojů je položka nákup materiálu a náhradních dílů, která se během všech sledovaných období pohybuje kolem 95 % celkových nákladů. V roce 2016 představovala tato nákladová položka 1 641 683 Kč, v následujícím roce 1 190 233 Kč a v roce 2018 1 174 924 Kč. V položce nákup materiálu a náhradních dílů, nejsou zahrnuty pouze náklady na opravu a výrobu strojů pro externí společnosti, ale také pro společnost samotnou, jelikož si stroje dle potřeby během zimních měsíců vyrábí a opravuje.

Další nákladovou položkou je spotřeba elektrické energie. Vývoj této nákladové položky má klesající tempo. V roce 2016 spotřeba elektrické energie činila 14 302 Kč, což představovalo 0,84 % z celkových nákladů, jež byly v daný rok vynaloženy. V roce 2017 náklady na elektrickou energii klesly o 1 542 Kč na 12 760 Kč a vyjadřovaly 1,02 % z celkových nákladů. V roce 2018 činila spotřeba elektrické energie jen 11 405 Kč, tedy 0,92 % z celkově vynaložených nákladů. Důvodem poklesu spotřeby elektrické energie je snižující se počet zakázek externích firem, což se projevilo také v celkových nákladech a v každé nákladové položce zvlášť.

Tabulka 4.14 obsahuje přehled mezd za všechna tři období, neboť se jedná o nákladovou položku, která se nalézá v každé činnosti, jež společnost vykonává. Tabulka dále obsahuje podíl těchto nákladů na celkových nákladech společnosti.

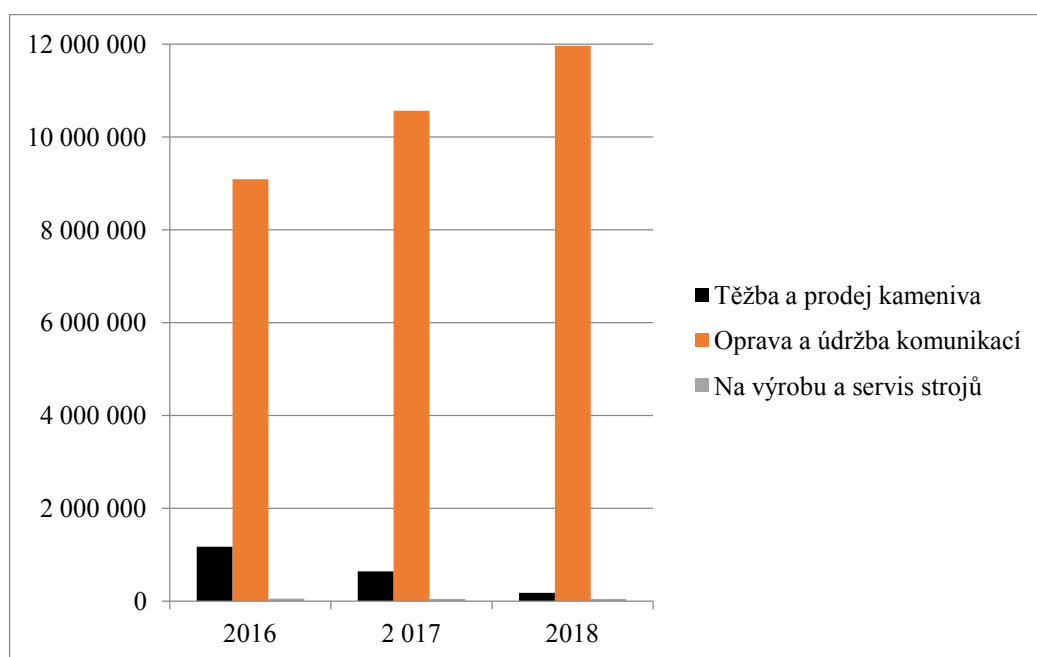
Tabulka 4.14 Analýzy mzdových nákladů na jednotlivé druhy činnosti obchodní společnosti (v Kč)

Rok	2016	%	2 017	%	2018	%
Mzdové náklady						
Těžba a prodej kameniva	1 170 742	3,47	636 715	1,46	178 060	0,39
Na opravu a údržbu komunikací	9 086 811	26,92	10 561 399	24,19	11 963 212	26,32
Na výrobu a servis strojů	51 793	0,15	48 432	0,11	47 213	0,10
Celkem mzdy	10 309 346	30,54	11 246 546	25,76	12 188 485	26,82
Náklady celkem	33 760 336	x	43 659 421	x	45 447 016	x

Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Pro lepší přehled mzdových nákladů za jednotlivé činnosti je sestaven graf 4.5.

Graf 4.5 Graf mzdových nákladů na jednotlivé druhy činnosti obchodní společnosti (v Kč)



Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Položka mzdových nákladů je obsažena ve všech třech činnostech a současně se nejvíce podílí na celkových nákladech za každou činnost v každém roce. Mzdové náklady zahrnují jak sociální a zdravotní pojištění, tak odvedenou daň z příjmu fyzických osob se sazbou 15 %. Z tabulky 4.13 lze vyčíst, že mzdové náklady mají klesající tendenci u činností spojených s chodem kamenolomu a výroby a servisu strojů. Pokles mzdových nákladů u těžby a prodeje kameniva je v první řadě zapříčiněn nepravidelným vyplácením mezd zaměstnancům, z důvodu omezení chodu kamenolomu, v důsledku utlumení jeho činnosti. V případě vyplácení mezd zaměstnancům z oblasti těžby a prodeje kameniva se jedná o hodinový mzdový tarif. Během sledovaných let klesly mzdové náklady zaměstnanců v oblasti těžby a prodeje

kameniva o 992 682 Kč. Další činnost, která má klesající tendenci mzdových nákladů je výroba a servis strojů. U této nákladové položky je patrné, že neklesá tak rychlým tempem jako položka mzdových nákladů pro zaměstnance kamenolomu. Mzdové náklady na opravy a výrobu strojů klesly pouze o 3 361 Kč mezi roky 2016 a 2017 a o 1 219 Kč mezi roky 2017 a 2018. Pokles u této činnosti je zapříčiněn tím, že společnost vyrábí a opravuje stroje pouze na základě uzavřených smluv s externími společnostmi a při potřebě opravy či výroby strojů pro své vlastní užití. V důsledku toho zaměstnancům klesly prémie za zakázky. Nejvyšší mzdovou nákladovou položkou jsou vyplácené mzdy za opravu a údržbu komunikací, neboť se jedná o nejvíce výdělečnou činnost společnosti. Společnost v této oblasti zaměstnává nejvyšší počet pracovníků. Mzdové náklady pro opravy a údržbu komunikací mají rostoucí tendenci. Ta je zapříčiněna především tím, že společnost přijímá stále více zaměstnanců, kteří spadají pod výše uvedenou činnost opravy a údržby komunikací, ať už na pracovní poměr nebo na dohodu o pracovní činnosti. V roce 2016 byly náklady společnosti na vyplácení mezd ve výši 9 086 811 Kč, což představovalo 26,92 % z celkově vynaložených nákladů na všechny tři činnosti v daném roce. Pro rok 2017 byly mzdové náklady 10 561 399 Kč. V roce 2018 měla mzdová položka pro opravy a údržbu komunikací rovněž rostoucí tendenci. Vzrostla o 1 401 813 Kč a činila tak 11 963 212 Kč, což představuje 26,32 % z celkových nákladů, které byly pro rok 2018 vynaloženy na všechny tři oblasti podnikání.

Shrnutí

Na závěr je potřeba shrnout veškerá důležitá fakta, jež hrají pro společnost velkou roli a mohou ji v budoucnosti ovlivnit. Vybraná obchodní společnost soustřeďuje svou oblast podnikání na tři hlavní činnosti. Patří zde těžba a prodej kameniva, oprava a údržba komunikací a výroba nástaveb a servis strojů pro opravy silnic pomocí třískové metody. Rok 2016 nebyl pro společnost pozitivní, neboť pouze v tomto roce společnost nevytvářela zisk. Výnosy ze všech tří oblastí nebyly schopny pokrýt veškeré vynaložené náklady. Současně byl rok 2016 posledním, kdy společnost vykonávala těžbu kamene po celých dvanáct měsíců. V roce 2017 společnost těžila pouze část roku, konkrétně od ledna do července, a proto nedosahovala požadovaných tržeb. Výnosy z těžební činnosti tedy nebyly schopny pokrýt veškeré náklady, jež byly na provoz kamenolomu vynaloženy. Navzdory tomu byla společnost schopna generovat ze zbylých dvou činností tržby v dostatečné výši. Součet výnosů ze všech tří činností

nejen pokryl veškeré vynaložené náklady, ale společnost také dosáhla zisku za uvedené činnosti. Rovněž v roce 2018 byla společnost svou činností schopna pokrýt veškeré celkové náklady. V roce 2018 už však společnost netěžila ani od ledna do července, jako tomu bylo v roce 2017. Těžila pouze část dubna, července a listopadu. Omezení možnosti těžit je zapříčiněno vytěžením kamenolomu. Společnost již dotěžuje zbylý kámen, který zůstal pod drtičem. Do budoucna se tak předpokládá úplné ukončení těžební činnosti. Společnost generovala nejvyšší tržby z oprav a údržby komunikací, jež je současně její hlavní činností. Nejvyšší nákladovou položku představují mzdy. Spotřeba elektrické energie byla nejvyšší pro těžební činnost v kamenolomu, kde se používá vysoko proudé napětí. Materiálem, do jehož nákupu společnost nejvíce investuje, je tzv. balená cesta Finisher, neboť roste poptávka po opravách cest touto metodou. Společnosti klesají tržby z oprav a výroby nástaveb, protože vyrábí nástavby a opravuje stroje až na základě uzavřených smluv s externími firmami. Společnost si také sama vyrábí nástavby pro stroje a sama je opravuje, aby předešla vzniku vad v následujícím období, jež by mohly zpomalit či ohrozit činnost společnosti.

Predikce do budoucna

Z údajů za sledované období let 2016 až 2018 lze vyčíst, že společnosti rostly tržby, což je pro její chod velmi důležité. Díky růstové tendenci se vývoj společnosti pro další roky by se mohl s největší pravděpodobností vyvíjet pozitivně s ohledem na tržby, kterých každý rok dosáhla. Tržby nebyly pro generaci zisku dostatečné pouze v roce 2016, kdy společnost nezískala takové množství zakázek, aby pokryla veškeré vynaložené náklady. Rok 2016 byl jediným rokem, kdy měla společnost záporný hospodářský výsledek. Od roku 2017, rostly nejen náklady společnosti, ale také tržby. Společnost začala pokrývat veškeré své náklady a začala vykazovat kladný hospodářský výsledek. Tento kladný zisk na základě osobního dotazování ve společnosti byl dosažen i v roce 2019, kdy společnost zvýšila své celkové tržby. Činnost, ve které došlo k největšímu nárůstu tržeb, byla činnost oprava a údržba komunikací. Společnost v roce 2019 neevidovala žádnou zakázku na výrobu nástaveb, a proto její tržby plynuly pouze ze servisu strojů. Pozitivní nárůst společnosti může být v současném roce tj. 2020 narušen, a to díky epidemii Covid-19, která se dotkla všech ekonomických činností, a tak lze předpokládat pokles tržeb ve všech činnostech společnosti. Tato zcela mimořádná situace by mohla nepříznivě ovlivnit výše očekávaný růst výsledku hospodaření.

K nejvýznamnějším položkám u všech tří činností patří mzdové náklady, na které by se měla společnost v budoucích letech zaměřit. Společnost by mohla snížit své náklady pomocí zvýšení využívání služeb externích společností např. na výkopové práce či frézování. Společnost v současné době těchto služeb využívá, avšak pouze v omezené míře, když není schopna svépomocí dostát svým závazkům. Další možností snížení nákladů je zaměstnat pracovníky na dohodu o provedení práce. Obě tyto varianty mohou vést ke snižování stavu stálých zaměstnanců. Nežádoucími faktory mohou být nedostatečná kvalifikace a delší doba zaškolení nových zaměstnanců, které mohou vést ke zhoršení kvality vykonávané práci.

Další položkou, jejíž vývoj může společnost pozitivně ovlivnit, jsou tržby. Společnost by se měla začít zaměřovat nejen na získávání zakázek na základě konkurzů obcí, ale směřovat svou činnost v oblasti oprav a údržby komunikací také na zakázky menšího rozsahu soukromých společností. Další činnost, kde společnost může ovlivnit růst tržeb je oblast výroby nástaveb a oprav strojů, a to na základě podpory marketingové strategie.

Do budoucna lze očekávat zánik těžební činnosti a nákladů s ní spojenými. V takovém případě bude společnost získávat příjmy pouze z opravy a údržby komunikací, jež bude nadále její hlavní výdělečnou činností. Vedlejší zdroj příjmů bude pro společnost představovat výroba nástaveb a servis strojů. Růst hospodářského výsledku společnosti lze předpokládat i nadále, pokud se společnost nedostane do finančních problémů nebo neklesnou zakázky na opravu a údržbu komunikací, které jsou pro společnost nejvýdělečnějšími činnostmi.

5 Závěr

Cílem diplomové práce bylo využití znalostí manažerského účetnictví a jejich aplikace pro analýzu poskytovaných služeb ve vybrané obchodní společnosti ve vybraných letech 2016-2018.

Diplomová práce byla rozdělená do pěti kapitol. Druhá kapitola byla věnována metodice a popisu manažerského účetnictví a controllingu a postavení controllera ve společnosti. Následně diplomová práce obsahovala definice kalkulací, včetně popisu jednotlivých kalkulačních vzorců. Dále zde bylo charakterizováno rozpočetnictví a jeho úkoly ve společnosti.

Třetí kapitola byla zaměřená na teoretické vymezení nákladů a výnosů a jejich klasifikaci. Rovněž byl v této kapitole charakterizován bod zvratu, a to jak z matematického, tak grafického hlediska.

Čtvrtá kapitola je již prakticky zaměřená na konkrétní obchodní společnost. Jejím obsahem bylo využít informace manažersky orientovaného účetnictví pro analýzu poskytovaných služeb především v oblasti nákladů a výnosů a výsledků hospodaření za tyto činnosti, a to za sledované období 2016-2018. Celkový vývoj výsledků hospodaření společnosti má růstovou tendenci. Společnost během prvního analyzovaného období sice vykazovala ztrátu, ale další roky již vytvářela zisk. První rok analyzovaného období byl pro společnost ztrátový, neboť nezískala dostatečné množství zakázek.

Společnost vede účetnictví v účetním programu Premier. Ve svém účtovém rozvrhu si společnost vytvořila podrobnou analytickou evidenci, kde má jednotlivé poskytované služby rozdělené do následujících provozních oblastí (hospodářských středisek): činnost těžba a prodej kameniva je označována jako hospodářské středisko 100, oprava a údržba komunikací jako hospodářské středisko 200 a výroba nástaveb a oprava strojů jako hospodářské středisko 300. Výše uvedenou analytickou evidenci hodnotí autorka diplomové práce pozitivně a její strukturu jako dobře nastavenou. Díky této analytické evidenci lze přesně zjistit, jaké má společnost náklady nebo výnosy na konkrétní jednotlivé činnosti, a dále je možné získat informace o dílčích výsledcích hospodaření za sledované provozní oblasti. Pokud by společnost vykazovala příliš vysoké náklady v určité činnosti, je možné pomocí analytické evidence zjistit a přijmout adekvátní opatření k jejich eliminaci nebo snížení. Stejná tak je možné průběžně

sledovat a analyzovat i oblast tržeb za každou provozní oblast, a to v každém konkrétním měsíci. Největší zisk společnosti tvoří činnosti oprava a údržba komunikací. Tato činnost má po celé sledované období růstovou tendenci. Mezi další činnost, která společnosti přináší zisk, je činnost výroba nástaveb a servis strojů. Tento zisk už není tak vysoký jako u činnosti oprav a údržby komunikace. Jako jediná činnost, která nedosahuje kladné zisku, je těžba a prodej kameniva. Důvodem ztráty v této činnosti je, že se kamenolom nachází v útlumu. Analyzované informace byly pro větší názornost zobrazeny také graficky.

K nejvýznamnějším nákladovým položkám společnosti patří mzdové náklady, na které by se měla společnost v budoucnu zaměřit a snažit se tyto náklady snížit. Možnosti jak snížit mzdové náklady jsou např. využití služeb externích společností nebo zaměstnat pracovníky na dohodu o provedení práce, avšak i toto může mít své nevýhody, jako např. nedostatečná kvalifikace nebo dlouhodobé zaškolení. Mezi další položku, na kterou by se mohla společnost zaměřit, je položka tržeb. Zvýšením tržeb by mohla společnost dosáhnout např. podporou prodeje nebo zvýšit svůj zájem o menší zakázky soukromého typu.

Seznam použité literatury

Odborná kniha

BARTUSKOVÁ, Terezie, Lucja MATUSIKOVÁ a Kateřina ZELINKOVÁ. *Nákladové řízení a cenová strategie*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2015. 171 s. ISBN 978-80-248-3891-5.

ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.

DLUHOŠOVÁ, Dana, Jarmila MRUZKOVÁ a Iveta RATMANOVÁ. *Teorie nákladů a kalkulační materiál k základnímu kurzu nákladů, kalkulací a cen pro distanční a denní formu studia*. Ostrava: VŠB - Technická univerzita Ostrava, 1997. 82 s. ISBN 80-7078-444-X.

DLUHOŠOVÁ, Dana. *Finanční řízení a rozhodování podniku: analýza, investování, oceňování, riziko, flexibilita*. 3. vyd. Praha: Ekopress, 2010. 226 s. ISBN 978-80-86929-68-2.

DRURY, Colin. *Management and Cost Accounting*. 9th ed. United Kingdom: Cengage Learning EMEA, 2015. 816 p. ISBN 978-1-4080-4180-2.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 15. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 446 s. ISBN 978-80-7554-068-3.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 224 s. ISBN 978-80-248-3141-1.

KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012.

664 s. ISBN 978- 80-7261-217-8.

LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.

LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling* Praha: Grada Publishing, 2012. 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.

LEIWEY, Danny a R. W. PERKS. *Accounting: understanding and practice*. 4th ed. London: McGraw-Hill Higher Education, c2013. 500 p. ISBN 978-0-07-713913-1.

MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.

PETRŮČEK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 736 s. ISBN 978-80-247-3024-0.

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2016. 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

ŠTEJER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2016. 284 s. ISBN 978-80-271-0048-4.

Elektronické dokumenty a ostatní

Internetové stránky společnosti

Vyhláška č. 500/2002 Sb., vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

Zákon č. 44/1988 Sb., zákon o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon)

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

www.or.justice.cz/ias/ui/rejstrik

Seznam zkratek

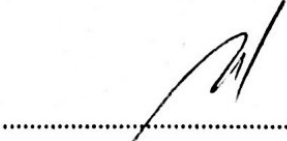
BZ	Bod zvratu
CN	Celkové náklady
FN	Fixní náklady
m	Jednotkový krycí příspěvek
N	Celkové náklady
vn	Průměrné variabilní náklady
VN	Celkové variabilní náklady
PHM	Pohonné hmoty
p	Prodejní cena
Q	Množství
Qkrit	Kritický bod množství
T	Tržby
t	Tuna

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 20. 4. 2020



Bc. Barbora Vítková

Seznam příloh

Příloha 1 Výkaz zisků a ztrát za rok 2016 až 2018 v tis. Kč